



**Escola Nacional
de Saúde Pública**

UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA

**Fatores-chave para o sucesso da contabilidade analítica e
desenvolvimento de um modelo de apresentação dos
resultados nos Hospitais EPE**

XLVI Curso de Especialização em Administração Hospitalar

Paulo Filipe de Almeida e Silva Diz

Novembro de 2018



Escola Nacional de Saúde Pública

UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA

Fatores-chave para o sucesso da contabilidade analítica e desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados nos Hospitais EPE

Trabalho de Campo apresentado para cumprimento dos requisitos necessários à
obtenção do grau de Especialista em Administração Hospitalar realizado sob a
orientação científica da Professora Doutora Sílvia Lopes

Novembro de 2018

Agradecimentos

Este trabalho de investigação foi realizado com o contributo de um grupo de pessoas ao qual gostaria de demonstrar o meu reconhecimento:

- À minha orientadora, Professora Doutora Sílvia Lopes, por todo o acompanhamento, paciência infindável e estímulo sempre demonstrados. Obrigado por tudo o que me ensinou.
- A todas as pessoas que contribuíram para esta investigação, agradeço toda a disponibilidade e simpatia com que sempre me receberam para a realização de entrevistas.
- À minha esposa o meu eterno agradecimento: a ti porque o tempo que dediquei a este trabalho apenas surgiu fruto da tua ajuda e dedicação: Obrigado!

Resumo

OBJETIVOS

Apesar da importância da contabilidade analítica (CA) no processo de otimização de recursos, verifica-se que não é utilizada de forma generalizada na gestão dos recursos dos hospitais. Paralelamente, o PCAH, mesmo sendo a base da CA, não contempla a decomposição do resultado por objeto de custeio e não contempla a desagregação de gastos fixos e variáveis. Investigaram-se, por isso, os fatores-chave para a utilização e qualidade da CA e procurou melhorar-se o Plano de contabilidade analítica dos hospitais (PCAH), desenvolvendo um modelo que padroniza a apresentação dos resultados e criando um mecanismo de registo desagregado dos gastos fixos e variáveis.

MÉTODOS

O estudo com carácter exploratório seguiu uma linha qualitativa de investigação, tendo sido empregue a técnica de inquérito por entrevista. Realizaram-se 15 entrevistas semiestruturadas, 14 a colaboradores de hospitais EPE integrados na ARS Centro, IP e 1 a um docente e investigador na área da CA dos hospitais.

A evidência obtida foi objeto de análise de conteúdo e interpretação de forma a ser organizada por padrões e categorias. O modelo de apresentação dos resultados foi ainda validado pelos entrevistados através de correio eletrónico, no final das entrevistas.

Para garantir a validade interna, foram aplicadas triangulações de método e de fontes e as evidências obtidas e a respetiva interpretação foram revistas por um investigador.

RESULTADOS

Apesar de 93% dos entrevistados considerarem a CA importante, 87% utiliza-a de forma esporádica ou condicionada. De acordo com 80% dos participantes, a utilização da CA está dependente da valorização atribuída pelos seus potenciais utilizadores, mas também da existência de um *Business intelligence* (BI) ou outro sistema de informação de consulta automatizada de dados e do seu grau de fiabilidade e de credibilidade, fatores referidos por 60% e 33% dos entrevistados, respetivamente. A qualidade da CA tende a depender do grau de uniformização no tratamento e apresentação da informação, dos recursos afetos ao sistema e do respetivo nível de complexidade.

Através da metodologia utilizada, foi possível encontrar consensos para desenvolver o modelo de apresentação dos resultados, ainda que alguns contributos não tenham sido incluídos por falta de aprovação da maioria dos entrevistados. O modelo tem como base

primordial a DR, principal meio de divulgação do desempenho das entidades, ainda que com a incorporação de nuances na estrutura, componentes e nível de detalhe das rubricas, para além de outras componentes: quantidades, doente-padrão, segregação dos gastos fixos e variáveis, diretos e indiretos, e instrumentos de análise.

Todos os entrevistados (100%) afirmaram que o apuramento discriminado dos gastos fixos e variáveis era útil, ainda que 6 deles (40%) tenham feito reparos, sobretudo no que respeita à necessidade de analisar a relação custo-benefício desta evolução.

CONCLUSÕES

As administrações dos hospitais devem decidir entre manter os atuais esforços e recursos, que dificilmente permitirão maior utilização da CA, ou aumentar os recursos afetos à CA, elevando simultaneamente o nível de responsabilização e de envolvimento dos colaboradores, na procura de dados rigorosos em tempo oportuno que estimulem a utilização da CA. Os organismos centrais deverão permitir a contratação de pessoal qualificado na área da CA e estimular a sua formação, enquanto investimentos que contribuirão para a modernização dos hospitais e para procurar a economia de recursos.

O modelo de apresentação dos resultados desenvolvimento vem aperfeiçoar a divulgação interna e externa dos resultados e permitir uma maior responsabilização e transparência nos hospitais. Contribuirá, ainda, para uma decisão mais informada e, conseqüentemente, para o aumento da eficiência na utilização de recursos. Todavia, para uma maior padronização da apresentação dos resultados, seria importante que o modelo fosse integrado no PCAH, enquanto que a sua incorporação num BI seria útil para a rapidez da disponibilização e facilidade de consulta dos dados.

Também as ARS e a ACSS poderão beneficiar deste modelo, nomeadamente através do alargamento da abrangência da informação disponível no benchmarking da ACSS e pela possibilidade de avaliar o desempenho dos hospitais em patologias ou outros.

Demonstrou-se, ainda, que pode ser introduzida no PCAH a separação dos gastos fixos e variáveis, avaliando previamente a relação custo-benefício deste desenvolvimento.

O maior contributo deste trabalho pode, contudo, ser para os doentes dos hospitais. Se desta investigação resultar uma maior utilização da CA e uma decisão mais informada, que possibilitem ganhos de eficiência na utilização de recursos, poderão ser libertados meios que permitirão aos hospitais atender um maior número de doentes.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade analítica, demonstração dos resultados, gastos marginais, hospitais, PCAH.

Abstract

OBJETIVS

Despite the importance of management accounting (MA) to optimize resources, many hospitals do not use it and the PCAH, despite being the basis of management accounting, doesn't include a map that detail expenses, income and outcome by cost object and doesn't allow the marginal spending calculation. Therefore, this investigation was designed to find the key factors that influence the use and the quality of the management accounting and to improve the PCAH, by developing a model to standardize the results presentation by costing objects and create a mechanism of segregation of fixed and variable expenses records.

METHODS

The exploratory study followed a qualitative research line, and interviews were carried out, as an evidence collection technique. Fifteen semi-structured interviews were conducted, 14 to employees of EPE hospitals integrated in the ARS Centro, IP and 1 to a professor and researcher in hospitals management accounting topic.

The evidence obtained in the interviews was the object of analysis and interpretation to be organized by standards and categories. The results presentation model was also validated by the interviewees by e-mail at the end of the interviews.

To ensure internal validity, method and source triangulations were applied and the evidence obtained, and their interpretation were reviewed by a researcher.

RESULTS

Although 93% of respondents considered the MA important, 87% used it in a sporadic or conditioned way. According to 80% of the participants, the level of use of the MA is dependent on the valuation attributed to it by its potential users, but also of the existence of a BI or other automated data query SI and the degree of reliability and Credibility of the MA, reported by 60% and 33% of respondents, respectively. The quality of the MA depends on the degree of uniformity in the treatment and presentation of information and the resources affected to management accounting system and its level of complexity.

Through the methodology used it was possible to find consensus to develop the results presentation model, although some contributions were not included, due to the lack of approval of respondents. The model has as its primary basis, the DR, which is the main mean of representing the performance, despite the incorporation of nuances in the

structure, components and level of detail of the headings, in addition to other components: quantities, standard sick, segregation of fixed and variable costs, direct and indirect costs and analytical instruments.

All interviewees (100%) stated that the discriminated clearance of fixed and variable expenditures was useful, even though 6 of them (40%) had some criticisms, particularly regarding the need to pay attention to the cost-benefit ratio.

CONCLUSIONS

The hospital boards must decide between maintaining current efforts and resources, which will hardly allow greater use of the MA, or increase the resources affected to it, while raising the level of accountability and involvement of Employees in the search for rigorous data in a timely manner that stimulate the use of MA. Central and regional organizations should allow the hiring of qualified personnel in the area of MA and stimulate their training, as investments that will contribute to the modernization of hospitals and to seek the Resource savings.

The results presentation model improved the internal and external disclosure of the results and allow greater accountability and transparency in hospitals. It will also contribute to a more informed decision and, consequently, to increase efficiency in the use of resources. It will also contribute to a more informed decision and, consequently, to increase efficiency in resource utilization. However, for a greater standardization of the results presentation, it would be important for the model to be integrated into the PCAH, while its incorporation into a BI would be useful for better and faster access to data.

Also, the ARS and the ACSS may benefit from this model, notably by extending the scope of the information available in the ACSS benchmarking and because the performance of hospitals in pathologies or others may be evaluated.

It was demonstrated that the separation of fixed and variable expenditures can be introduced in the PCAH, evaluating previously the cost-benefit ratio of this development. The greatest contribution of this work may be, however, to hospital patients. If this research contributes to greater use of the MA and for a more informed decision, which enables gains in resource utilization, it should mean that resources can be released that will allow hospitals to treat a greater number of patients.

KEYWORDS: management accounting, statement of profit and loss, marginal costs, hospitals, PCAH.

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo	iii
Abstract	v
Índice.....	vii
Lista de Acrónimos e Abreviaturas.....	viii
1. Introdução.....	1
2. Revisão de literatura.....	5
2.1 O Plano de contabilidade analítica nos Hospitais	5
2.2 Fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da CA	9
2.3 Modelo de apresentação dos resultados	10
2.4 Separação entre gastos fixos e gastos variáveis	18
3. Objetivos.....	19
4. Metodologia	21
4.1 Desenho do estudo.....	21
4.2 Colheita de dados.....	21
4.3 Participantes.....	25
4.4 Validade interna e análise dos dados	26
5. Resultados.....	29
5.1 Perceção da contabilidade analítica	29
5.2 Modelo de apresentação dos resultados	37
5.3 Evolução da codificação dos centros de gasto do PCAH.....	41
6. Discussão	43
6.1 Fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da CA	43
6.2 Modelo de apresentação dos resultados por objeto de custeio.....	45
6.3 Mecanismo de separação dos gastos fixos e variáveis.....	47
6.4 Limitações e propostas de investigação futura	47
7. Conclusões.....	49
8. Bibliografia.....	51
9. Anexos	57

Lista de Acrónimos e Abreviaturas

ACSS - Administração Central do Sistema de Saúde

ARS - Administrações Regionais de Saúde

BI – *Business intelligence*

CA – Contabilidade analítica

CP – Contrato-programa

CRI - Centros de responsabilidade integrados do SNS

DF - Demonstrações financeiras

DGTF – Direção Geral do Tesouro e Finanças

DR – Demonstração dos resultados

EPE - Entidades públicas empresariais

FNM - Formulário nacional de medicamentos

FSE - Fornecimentos e serviços externos

MCDT – Meios complementares de diagnóstico e terapêutica

NCP - Norma de contabilidade pública

PCAH – Plano de contabilidade analítica dos hospitais

POCMS - Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano oficial de contabilidade pública

PTI – Preços de Transferência Internos

SI – Sistema de informação

SNC–AP - Sistema de normalização contabilística para as administrações públicas

SNS - Serviço Nacional de Saúde

1. Introdução

A complexidade dos hospitais é referenciada há várias décadas como um obstáculo para os gestores. Wilson (1960) defendia ser difícil conceber outra instituição que combinasse a multiplicidade funcional de um hospital, constatação que se mantém atual, uma vez que se continuam a salientar as características peculiares das organizações de saúde (Reis, 2007; Escoval, 2008; Costa ; Santana ; Lopes, 2013; Quesado ; Cardoso, 2017).

Os orçamentos do Serviço Nacional de Saúde (SNS) têm sido marcados por fortes restrições (Gaspar, 2018; Vale, 2015), facto que tem impacto nos valores disponíveis para os contratos-programa celebrados entre a Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) e os hospitais, com a intermediação das Administrações Regionais de Saúde (ARS).

Acresce ainda que, quase diariamente, são colocados à disposição das organizações de saúde novos recursos (medicamentos, equipamentos médicos e técnicas). Esta ocorrência tem impacto nos gastos e na especialização necessária dos profissionais de saúde para lidar com novos equipamentos e técnicas (Matos ; Ramos, 2009).

A conjugação destes três factos tende a colocar os seus gestores numa posição difícil, já que, gerindo organizações complexas têm, cumulativamente, de lidar com a escassez de meios e a pressão de introduzir constantemente novos recursos no processo de cuidados de saúde. Esta combinação e a consequente necessidade de melhorar a eficiência são estímulos à introdução de instrumentos de gestão privada no sector público (Gomes ; Carvalho ; Fernandes, 2009; Johnsson ; Siverbo, 2009).

De acordo com Gomes *et al.* (2009) a modernização da administração pública está dependente de instrumentos de controlo, mas igualmente da contabilidade analítica (CA), através da qual se identificam os verdadeiros ganhos de eficiência e economia de recursos (Cruz, 2013). Porque “*só se pode gerir o que se consegue medir*”, também a destrição entre gastos fixos e variáveis importa para prever os efeitos das variações da produção nos gastos e elaborar orçamentos flexíveis (Roberts *et al.*, 1999).

Justifica-se, igualmente, um modelo que disponibilize informação aos gestores, contribuindo para maximizar os recursos sem colocar em causa a qualidade dos serviços prestados (Baker, 1998).

Esta opinião é complementada pela Norma de contabilidade pública (NCP) 27, constante do DL nº 192/2015 de 11/9, que, no seu parágrafo 2, estabelece que da CA deverão resultar “*mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes*”, isto é, um modelo de apresentação dos resultados.

Por resultados deverá entender-se a diferença entre os rendimentos e gastos da organização. Trata-se de um conceito importante para a análise económico-financeira, porque representa a capacidade de gerar excedentes (Quintaneiro ; Martins, 2007).

Face ao exposto, seria expectável que nos hospitais do setor das entidades públicas empresariais (EPE), a CA fosse amplamente utilizada no processo de decisão e na avaliação do desempenho económico-financeiro.

Esperar-se-ia também que o Plano de contabilidade analítica dos hospitais (PCAH), base da contabilidade analítica da generalidade dos hospitais, incluísse um modelo de apresentação dos resultados para a divulgação interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados, para além de uma codificação dos centros de gastos, que possibilitasse o registo contabilístico segregado dos gastos fixos e variáveis.

Contudo, apesar da empresarialização ter sido iniciada em 2002 e da generalidade dos hospitais EPE ter um sistema de CA implementado, 40% destes não o utiliza como ferramenta de gestão, no processo de decisão e na avaliação do desempenho económico-financeiro (Oliveira, 2013; Rodrigues, 2017).

Por outro lado, de acordo com Oliveira (2013), o PCAH não permite registar desagregadamente gastos fixos e variáveis, impedindo o apuramento dos gastos marginais, e não contempla um mapa com a decomposição do resultado por objeto de custeio.

Considera-se como objeto de custeio aquilo que se pretende custear de forma individual, tal como uma consulta externa de neurologia, uma sessão de hospital de dia de psiquiatria ou uma patologia como a esclerose múltipla ou outra (Drury, citado por Oliveira, 2013).

Assim, o presente trabalho aborda os fatores que influenciam a utilização e a qualidade da CA nos hospitais EPE, procurando padrões explicativos desta circunstância. Inclui, ainda, o desenvolvimento de um modelo que padronize a apresentação dos resultados por objeto de custeio nos Hospitais EPE e a criação de um mecanismo de separação entre gastos fixos e variáveis nos registos contabilísticos.

Pretende-se que esta investigação seja útil aos diversos *stakeholders* dos hospitais EPE, tais como: membros de conselhos de administração, diretores de serviços clínicos e não clínicos, gestores e gestores intermédios dos hospitais EPE, Administrações Regionais de Saúde ou a ACSS (Siciliani ; Borowitz ; Moran, 2013. p. 246; Preble, 2005).

Se estas ferramentas concorrerem para uma decisão mais informada, contribuirão, também, para uma maior eficiência na utilização de recursos (Carvalho ; Costa ; Macedo, 2008). Ao procurar mitigar as debilidades apontadas à 3.^a Edição, em utilização desde 2007, pretende-se que o referido modelo e o mecanismo de separação de gastos contribuam para fortalecer o PCAH, ao mesmo tempo que se estará a criar um modelo uniforme de apresentação resultados nos hospitais EPE.

Nos hospitais públicos portugueses a informação de gastos é disponibilizada essencialmente em situações específicas, apenas aos utilizadores internos e somente ao nível dos gastos diretos na maioria das vezes (Rodrigues, 2017).

Ainda assim, parecem existir oportunidades que podem ser aproveitadas:

- Há um alargado número de hospitais EPE que têm, ainda que parcialmente, um sistema de contabilidade analítica em execução e o pilar desse sistema continua a ser o PCAH (Quesado ; Cardoso, 2016; Rodrigues, 2017);
- Existem tecnologias de informação incluindo *Business intelligence (BI)*, enquanto aplicações de apoio à tomada de decisão que possibilitam um acesso rápido, partilhado e interativo às informações (Sezões ; Oliveira ; Baptista, 2006), que podem incorporar um modelo de apresentação dos resultados;
- É reconhecida a importância do cálculo independente dos gastos fixos e variáveis (Roberts *et al.*, 1999; Fernandes *et al.*, 2016).

Acresce ao disposto que os hospitais deverão organizar-se progressivamente com maior descentralização (Kuntz ; Vera, 2005), facto que foi reforçado através da Portaria nº 330/2017 de 31 de outubro, que veio possibilitar a criação de novos centros de responsabilidade integrados (CRI).

Para cumprir a Portaria, os CRI deverão disponibilizar trimestralmente informação normalizada sobre gastos, rendimentos, despesas, receitas e da atividade assistencial. Uma vez que está previsto o pagamento de incentivos, será importante medir a sua eficiência através do correto apuramento dos resultados (Braut, 2016).

Para alcançar os objetivos definidos, será efetuada uma revisão de literatura sobre a contabilidade analítica e o PCAH: evolução, codificação dos centros de gastos e mapas de apresentação dos resultados. Serão, também, abordados os fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da contabilidade analítica.

Numa segunda fase, abordar-se-á a demonstração dos resultados (DR), enquanto instrumento de análise financeira, destacando os gastos e rendimentos mais relevantes dos hospitais. Serão, ainda, apresentadas as características, elementos e técnicas a considerar para desenvolver um modelo de apresentação dos resultados e a temática do cálculo dos gastos marginais.

Posteriormente, serão expostos os objetivos da investigação, a metodologia utilizada e os instrumentos de recolha de evidência.

Com base nos elementos obtidos nas entrevistas, serão apresentados e discutidos face à literatura existente:

- Os fatores condicionantes da qualidade e utilização da CA nos hospitais;
- O modelo de apresentação dos resultados;
- O mecanismo de evolução da codificação dos centros de gastos do PCAH.

Serão ainda identificadas as limitações da investigação e as sugestões de investigação futura. Na parte final do trabalho apresentam-se as conclusões.

2. Revisão de literatura

A revisão de literatura incidirá sobre a CA e o PCAH: sua evolução, codificação dos centros de gastos e mapas de apresentação dos resultados. Numa segunda fase, serão apresentados os fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da CA.

Posteriormente, será abordada a demonstração dos resultados, enquanto instrumento de análise financeira, com destaque para as suas rubricas mais relevantes nos gastos e nos rendimentos dos hospitais EPE.

Será, ainda, dado destaque à temática das características, dos métodos e das técnicas que devem ser tidos em consideração no processo de desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados. Na parte final da revisão bibliográfica, será apresentada a temática dos gastos marginais.

2.1 O Plano de contabilidade analítica nos Hospitais

2.1.1 Importância da contabilidade analítica

De acordo com a opinião de (Horngren ; Datar ; Rajan , 2015, p. 4) a CA é *“o processo de medir, analisar e reportar informação financeira e não financeira, relacionada com os custos de aquisição ou utilização de recursos numa organização.”*

A CA é útil para a gestão dos hospitais porque contribui para a consciencialização dos utilizadores relativamente aos gastos, apoia os gestores hospitalares na tomada de decisões e serve de suporte aos processos de orçamentação e controlo. A informação da CA pode ainda ser utilizada para o processo de benchmarking entre diferentes hospitais, de forma a promover processos de melhoria contínua e para a avaliação do desempenho individual e organizacional, através de indicadores (Pereira *et al.*, 2010).

2.1.2 Enquadramento histórico

Na esfera pública em Portugal, a CA foi tornada obrigatória através da aprovação do Plano oficial de contabilidade pública (POCP), pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro. O POCP (1997) classifica a mesma como *“um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna”*.

No que concerne aos hospitais, em 1995 era aprovada, por despacho do Secretário de Estado Adjunto e da Saúde, a primeira edição do PCAH, fruto do trabalho da comissão de normalização e do grupo para a normalização da CA nos hospitais.

O PCAH é aplicável às instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde desde 1996 e instituiu as linhas orientadoras de elaboração da contabilidade analítica. Concorrendo para a melhoria dos elementos analíticos e para um controlo de gestão mais informado, este plano pretende ainda fornecer informação útil à aplicação mais eficiente dos recursos (ACSS, 2007).

O plano sectorial da saúde para a contabilidade geral apenas surge no ano 2000, com a aprovação do Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) que contemplava regras para apurar os gastos, os rendimentos e os resultados das instituições do SNS (Quesado ; Cardoso, 2017).

Atualmente, os hospitais EPE devem adotar o sistema contabilístico aplicável pela lei: o sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP), por força do Despacho nº 7368-A/2016 de 2 de junho, em substituição do POCMS.

Este novo sistema de normalização direciona, no que à contabilidade analítica diz respeito, para a NCP 27 – contabilidade de Gestão que tem como objetivo *“estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação”*, de acordo com o ponto 1, do n.º 1 da referida norma (DL 192/2015: 7776).

2.1.3 Evolução do PCAH

Até à data, o PCAH foi alvo de três edições. A primeira foi preparada em 1995 pela Comissão de Normalização e pelo Grupo para a Normalização da contabilidade analítica nos hospitais. As edições seguintes foram da responsabilidade do já extinto IGIF - Instituto de Gestão Informática e Financeira do Ministério da Saúde (Martins, 2012).

A primeira edição, estruturada em secções homogéneas, pretendia garantir a divulgação de informação à administração central, que tinha como competência a supervisão, o financiamento, o planeamento e a orçamentação dos hospitais.

A segunda edição surgiu em 2000, para colmatar as falhas identificadas primeira edição. Apesar de manter a imputação dos gastos através do método das secções

homogéneas, passava a incluir a distribuição dos rendimentos pelos diversos centros de gastos/rendimentos (Oliveira, 2013).

A terceira edição, publicada em 2004 (e republicada em janeiro de 2007 sem revisões), possibilitava a segregação da produção entre SNS e outras entidades responsáveis, com regras de distribuição de gastos e rendimentos distintas (Oliveira, 2013).

2.1.4 Codificação dos centros de gastos do PCAH

A codificação das contas dos centros de gastos do PCAH (Anexo I) respeita a lógica das Secções Homogéneas e está em linha com o método do custeio por absorção porque estão definidos os centros de gastos, enquanto unidades da estrutura organizacional criadas para imputar os gastos diretos e distribuir os gastos indiretos.

A codificação dos centros de gastos divide-se, assim, em secções: principais; auxiliares de apoio clínico; auxiliares de apoio geral; administrativas e gastos não imputáveis.

Constata-se no Quadro 1 que as secções principais estão relacionadas com a atividade hospitalar, enquanto que as atividades das secções auxiliares consistem no fornecimento de serviços a outras secções (de apoio clínico e de apoio geral).

As secções administrativas estão associadas a tarefas gerais, tais como aprovisionamento e administração, enquanto nas secções não imputáveis são imputados gastos não associados às secções anteriores.

Secções homogéneas	Secções principais	Internamento	Cuidados continuados integrados Medicinas/especialidades médicas Cirurgias/especialidades cirúrgicas Obstetrícia e Ginecologia Medicina da criança e do adolescente Quartos particulares Unidades de cuidados intensivos Radioterapia Psiquiatria e abuso de substâncias Unidades de transplantes
		Ambulatório	Hospital de dia Urgência Consulta externa Cirurgia de ambulatório Serviço domiciliário
	Secções auxiliares	Apoio clínico	MCDT Anestesiologia Bloco operatório Outros Serviços de apoio clínico
		Apoio geral	Serviço de instalações e equipamentos Serviços hoteleiros
	Secções administrativas	Administração e direção	
		Serviços técnicos e administrativos	
	Secções não imputáveis		

Quadro 1 - Estrutura de centro de gastos definida no PCAH

Fonte: Adaptado de Silva (2017, p 24)

As secções principais dividem-se em serviços clínicos de internamento e ambulatório. Os códigos base definidos no PCAH para os serviços de internamento permitem uma segregação por tipo de cuidados, tais como: os cuidados continuados, as medicinas, as especialidades cirúrgicas ou os cuidados intensivos.

Tendo como exemplo o internamento de medicina interna, verifica-se que as contas dos centros de gastos do PCAH, apresentados no Anexo I, resultam do seguinte desdobramento “tipo”:

111 01 Medicina Interna: 1 – Secções Principais - **11** – Serviços Clínicos
– Internamento - **111** – Medicinas / Especialidades Médicas - **01** –
Medicina Interna

A estrutura definida não impede que sejam efetuados desdobramentos por unidade, serviço ou outro. Contudo, a mesma especialidade apresenta códigos diferentes em cada secção, facto que impossibilita uma análise mais imediata e intuitiva (Oliveira, 2013). A título de exemplo: a Medicina Interna tem o código 01 no Internamento e na Consulta Externa apresenta o código 22.

Os Serviços clínicos em ambulatório, por sua vez, estão divididos pelas especialidades das várias linhas de produção, tais como: o hospital de dia, a urgência ou a consulta externa.

As secções auxiliares de apoio clínico dividem-se em: anestesiologia, bloco operatório, meios complementares de diagnóstico e terapêutica (MCDT) e outros serviços de apoio clínico. Já as secções auxiliares de apoio geral dividem-se em serviços hoteleiros e serviços de instalações e equipamentos, enquanto que as secções administrativas estão separadas em administração e direção e em serviços técnicos e administrativos.

2.1.5 Mapas de apresentação dos resultados no PCAH

Ainda que não esteja orientado para a formulação de preços, o PCAH contempla dois mapas de apresentação dos resultados: um associado aos gastos e outro relativo aos rendimentos (Costa ; Santana ; Lopes, 2013).

No primeiro apresenta-se a repartição de gastos diretos e indiretos, bem como o cálculo do gasto unitário direto e do gasto unitário indireto. Do segundo mapa consta o quadro dos rendimentos, que demonstra o cálculo do rendimento unitário direto (Oliveira, 2013).

2.2 Fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da contabilidade analítica

Identificam-se, de seguida, diversos fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização de um sistema de contabilidade analítica:

- Análise de gasto-benefício de implementação

Deve-se equilibrar o tempo e respetivos gastos para obter e analisar dados para integrar na CA que incrementem a confiança e a precisão da informação, com o impacto associado esperado. Para tal, esses gastos devem ser monitorizados, dando cumprimento à NCP 27, constante no Decreto-Lei nº 192/2015, de 11/9, que identifica o gasto-benefício como uma das características qualitativas da informação.

Para Clingo (2011) importa perceber que além do processo de recolha e formação de dados, será necessário tempo e força física e mental para analisar os resultados.

- Critérios uniformes de afetação dos gastos

Dado o impacto dos sistemas de contabilidade na gestão e financiamento dos hospitais, é importante que os mesmos sigam um padrão e diretrizes emanadas por entidade superintendente (Riewpaiboon ; Maleroje ; Kongsawatt, 2007). Para contribuir para a comparabilidade da informação entre instituições, o PCAH deve estar suportado na definição de critérios homogêneos para a afetação dos gastos. Para tal é, contudo, necessário que a utilização destes critérios seja obrigatória nos hospitais EPE (Ferreira, 2016; Ministério da Saúde, 2015), porque a utilização do *software* ideal não ultrapassará os problemas de afetação dos gastos ou da falta de know-how da equipa de trabalho (Clingo, 2011).

- Envolvimento, formação e responsabilização

Um dos pressupostos de um processo de mudança deve ser o foco nos colaboradores. Estes deverão constituir o núcleo da mudança, compreendê-la e assumi-la (Cruz, 2013). Para que o foco, no médio e longo prazo, seja nos gastos e no aumento dos níveis de eficiência é necessário o envolvimento do maior número de colaboradores dos hospitais, que seja dada atenção à comunicação e que exista a preocupação com a formação dos mesmos (Padovani ; Orelli ; Young, 2014).

- Equipa alargada de peritos para a contabilidade analítica

A CA integra matérias muito próprias que exigem recursos altamente qualificados. A existência de uma equipa específica afeta à contabilidade analítica contribui para o sucesso do processo de implementação deste tipo de sistemas. Os elementos que integram o grupo deverão ter a experiência e conhecimentos técnicos adequados (Carvalho ; Costa ; Macedo, 2008; Clingo, 2011).

Contudo, é importante que a equipa seja alargada para garantir que, por um lado, todo o sistema não fique dependente apenas de uma ou duas pessoas e, por outro lado, que existe massa critica que mitigue as eventuais lacunas de know-how, que um ou outro elemento possa apresentar em alguns temas específicos (Oliveira, 2013).

- Sistema de informação centralizado e comum entre hospitais

A maioria dos hospitais EPE não dispõe de um instrumento uniformizado para suportar simultaneamente a decisão estratégica e uma fácil utilização e extração de dados (Rodrigues, 2017). Contudo, a criação de um sistema de informação (SI) comum e centralizado contribui para controlar o desempenho e aperfeiçoar a planificação e a responsabilização da gestão (Ferreira, 2016). Por outro lado, o SI deverá ser instalado por profissionais qualificados que possam prestar apoio e serem chamados para corrigir os problemas que forem identificados (Clingo, 2011).

- Entender o benefício do Sistema de CA

Apesar dos sistemas de contabilidade analítica serem identificados como fornecendo informação fidedigna, é necessário que os conselhos de administração e restantes colaboradores reconheçam os seus reais benefícios (Clingo, 2011).

2.3 Modelo de apresentação dos resultados

A informação relativa ao desempenho de uma entidade é, essencialmente, obtida através da demonstração dos resultados que é uma demonstração de carácter claramente económico (Fernandes *et al.* 2016).

Ainda assim, uma vez que, conforme já referido, a NCP 27 estabelece as raízes para o desenvolvimento de sistemas de contabilidade analítica na administração pública, deverá ser tida em consideração no desenvolvimento de um modelo que padronize a apresentação dos resultados por objeto de custeio nos Hospitais EPE.

No ponto 2 do nº 6 da NCP 27 é referido que a contabilidade analítica “*envolve o desenho dos sistemas de informação necessários para a preparação de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes*”.

No seu parágrafo 36 a NCP 27 consagra, ainda, a importância de existirem mapas de informação que permitam a especificação de todos os gastos diretos e indiretos de cada estabelecimento de saúde, classificação que pode ser atribuída à forma de imputação ao objeto de custeio (Cardoso, 2013).

Os gastos diretos estão coligados aos gastos de um objeto em particular, pelo que, no limite, não existindo o objeto de custeio, estes gastos não existirão (Oliveira, 2013). As matérias-primas e os gastos com pessoal ou serviços subcontratados aplicados diretamente nos Serviços são considerados gastos diretos.

Os gastos indiretos não são passíveis de alocar de forma imediata aos objetos de custeio porque são comuns a dois ou mais objetos de gasto (Oliveira, 2013) e a sua imputação é a mais complexa, implicando a utilização de critérios de afetação. São exemplos de gastos indiretos a mão de obra indireta e as depreciações do equipamento de serviços de apoio (ex: esterilização).

Por outro lado, as particularidades da informação produzida pela CA na NCP 27 são baseadas nas características qualitativas gerais e nos atributos da informação financeira definidos na estrutura conceptual (Jacinto, 2018).

Assim, para além da demonstração dos resultados, existe um conjunto de normas, fatores, características, métodos e técnicas que devem ser tidos em consideração no processo de desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados e que serão igualmente apresentadas neste subcapítulo.

2.3.1 Demonstração dos Resultados

A NCP1 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras (DF), define, no seu parágrafo 6, o conjunto completo de DF: “*Um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações no capital próprio, uma demonstração de fluxos de caixa e o anexo às demonstrações financeiras*”. As DF permitem conhecer a situação financeira e económica e compõem um aliado no processo de decisão (Sebastião, 2014). Deverão, assim, assumir um papel relevante nas entidades públicas.

A DR fornece um resumo das operações no decorrer dum período particular, possibilitando o retrato dos rendimentos e gastos. Ao somatório dos rendimentos subtraem-se todos os gastos imputáveis (Quintaneiro ; Martins, 2007).

De acordo com Fernandes *et al.* (2016), a DR é o documento que divulga os resultados e os elementos que contribuíram para a sua formação - rendimentos e gastos, cuja definição pode ser encontrada no diploma que aprovou o SNC-AP: Decreto-Lei nº 192/2015, de 11/9 (com as alterações resultantes do Decreto-Lei nº 85/2016, de 21/12):

- **Gastos:** diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos, ou na incorporação em passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam relacionados com distribuições aos detentores de capital.
- **Rendimentos:** aumentos dos benefícios económicos, sob a forma de influxos, ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, desde que não sejam aumentos de capital.

Com base nos resultados obtém-se a imagem do desempenho global da operação, num período de atividade e a evolução dos resultados, mostrando rubrica a rubrica o valor produzido (Quintaneiro ; Martins, 2007). Possibilita, ainda, a análise do impacto dos gastos fixos e variáveis na rentabilidade da entidade (Sebastião, 2014).

2.3.1.1 Rubricas dos gastos operacionais nos hospitais EPE

Nos anos de 2016 e 2017, no conjunto dos hospitais EPE do SNS as principais componentes dos gastos estão associadas a gastos com pessoal (52%-53%), produtos farmacêuticos (22%), fornecimentos e serviços externos (FSE; 17%) e material de consumo clínico (8%), conforme apresentado no Quadro 2 (ACSS, 2018).

Rubrica	2016		2017	
	Valor	Peso relativo	Valor	Peso relativo
Custos com Pessoal	2 688 346 731,03 €	52%	2 828 476 291,20 €	53%
Produtos Farmacêuticos	1 134 426 462,55 €	22%	1 177 617 680,75 €	22%
FSE	869 975 163,61 €	17%	894 306 939,75 €	17%
Material Consumo Clínico	401 952 062,56 €	8%	418 140 782,70 €	8%
Outros CMVMC	36 591 615,28 €	1%	36 915 173,41 €	1%
Total "cash costs"	5 131 292 035,03 €	100%	5 355 456 867,81 €	100%

Quadro 2 - "Cash costs" dos hospitais EPE em 2016 e 2017 Fonte: benchmarking da ACSS (2018).

Com base na informação constante do POCMS explicado (2006), apresenta-se a descrição das principais rubricas e sub-rubricas, integrantes da demonstração dos resultados:

Os **gastos com o pessoal** representam os gastos assumidos com as remunerações dos profissionais e demais encargos imputáveis à entidade patronal e incluem:

- Remunerações base dos órgãos diretivos e do pessoal e respetivo subsídio de férias e de natal;
- Noites e suplementos: gastos com horas de trabalho incluídas no horário de trabalho, mas realizadas fora do horário normal de trabalho;
- Trabalho extraordinário: inclui os gastos com as horas extras (realizadas além do horário normal de trabalho) e com prevenções;
- Pensões: gastos com pensões, nomeadamente de reforma e invalidez;
- Encargos sociais: encargos com remunerações a suportar obrigatoriamente;
- Outros gastos com o pessoal: gastos com colaboradores não contemplados nas rubricas anteriores.

Por sua vez, os gastos com **produtos farmacêuticos** incluem:

- Medicamentos: medicamentos inscritos no formulário nacional de medicamentos (FNM), os meios de contraste para radiologia, os meios de diagnóstico não radiológicos (exclui “*meios de diagnóstico rápido ou sumário*”) e os produtos de penso impregnados;
- Outros produtos farmacêuticos: gastos com medicamentos não incluídos no FNM e gases medicinais.
- Reagentes e produtos de diagnóstico rápido: inclui gastos com meios de diagnóstico rápido e reagentes.

Quanto aos **fornecimentos e serviços externos**, contemplam as aquisições de bens de consumo corrente (não codificáveis) e de serviços prestados por terceiros, tais como:

- Ajudas técnicas: Produtos de apoio para pessoas com deficiência;
- Sangue e seus derivados: Gastos com sangue e seus derivados;
- SIGIC no exterior: Gastos com intervenções cirúrgicas realizadas por terceiros, requisitados ou prescritos pelo hospital do SNS;
- Subcontratos – MCDT: gastos com os restantes MCDT;

- Fornecimentos e Serviços: alimentação; eletricidade; água; gás; rendas e alugueres; comunicações; seguros; serviços médicos; limpeza e higiene; vigilância e segurança; transporte de doentes; lavandaria.

O **material de consumo clínico** contém, nomeadamente, o material de penso, artigos cirúrgicos, material de tratamento, de electromedicina, de laboratório, próteses, osteossíntese.

A rubrica de **outros materiais de consumo** engloba o material administrativo, o material hoteleiro e o material de manutenção e conservação.

2.3.1.2 Rubricas dos rendimentos operacionais nos hospitais EPE

As principais componentes dos rendimentos dos hospitais EPE são:

- **Serviços específicos do setor da saúde:** que engloba os proveitos do contrato-programa (CP), as prestações de saúde de financiamento vertical (ACSS) e a faturação de serviços a terceiras entidades responsáveis, representando cerca de 94% dos rendimentos;
- **Impostos, contribuições e taxas:** rubrica que inclui as taxas moderadoras e que totaliza menos de 2% dos rendimentos dos hospitais EPE.

2.3.2 Características qualitativas da informação constante do relato financeiro

O Decreto-Lei nº 192/2015, de 11/9, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 85/2016, de 21/12, integra a estrutura conceptual da informação financeira pública e apresenta as características qualitativas da informação constante no relato financeiro. As características qualitativas são as propriedades que contribuem para a utilidade das demonstrações financeiras para os seus utilizadores e para que os objetivos do relato financeiro sejam alcançados e aplicam-se a qualquer a reporte financeiro e não financeiro emanado.

As principais características qualitativas são a comparabilidade, a compreensibilidade, a fiabilidade, a oportunidade, a relevância e a verificabilidade (Moreira, 2001; Neves, 2004). Contudo, na preparação da informação a constar do relato financeiro, para além

das características qualitativas, deverão ser tidos em conta a materialidade e a relação gasto-benefício (Fernandes *et al.*, 2016; Jacinto, 2018).

Apresentam-se, de seguida, duas características potencialmente importantes na análise do modelo de apresentação dos resultados desenvolvido. A relevância ajudará a verificar a contribuição do modelo de apresentação dos resultados no incremento da informação significativa disponibilizada aos *stakeholders* dos hospitais. A comparabilidade poderá ser pertinente na avaliação das técnicas e instrumentos financeiros incluídos no modelo.

2.3.2.1 Relevância

Para que a informação financeira e não financeira seja relevante, deverá ter a capacidade de fazer a diferença, ou seja, ter valor confirmativo, valor preditivo ou ambos.

Para ter valor preditivo terá de ser direccionada para o futuro e “*ter peso*” na responsabilidade pela prestação de contas e pelo processo de decisão (Gonçalves *et al.*, 2010; Rodrigues ; Albuquerque, 2015). É, contudo, necessário ter noção de que a informação sobre acontecimentos económicos passados ou presentes também é útil para estimar o futuro (Ndeunyema, 2014).

Se a informação financeira e não financeira servir para confirmar expetativas, terá valor confirmativo, como, por exemplo se for útil para confirmar o nível de cumprimento pelos órgãos de gestão das suas responsabilidades na utilização eficiente e eficaz dos recursos. O valor confirmativo está, assim, associado à importância que a informação tenha na “*accountability*” (Rodrigues ; Albuquerque, 2015).

Refira-se, ainda, que a informação relevante deve ser relatada prontamente, para que exista benefício associado à mesma (Neves, 2004).

2.3.2.2 Comparabilidade

Para existir comparabilidade, as operações e outros acontecimentos devem ser registados de forma consistente e as empresas devem normalizar princípios contabilísticos e de reporte (Neves, 2004).

Essa característica permite a identificação de semelhanças e disparidades entre dois ou mais itens no tempo e no espaço. A primeira consiste na possibilidade de comparar informação do período n com a do período $n-1$. A possibilidade de comparar informação entre dois grupos representa a comparabilidade no espaço (Moreira, 2001).

2.3.3 Métodos e técnicas de análise financeira

Existe a possibilidade de realizar análises financeiras através de métodos e técnicas com vários níveis de complexidade e natureza.

2.3.3.1 Utilização de padrões de comparação

Com o objetivo de posicionar uma entidade em relação a outra, é possível realizar comparações com situações e contextos apropriados, recorrendo a padrões de comparação que facilitam a perceção do posicionamento relativo da empresa, face às demais (Fernandes *et al.*, 2016; Neves, 2004).

Existem três tipos de padrões de comparação (Fernandes *et al.*, 2016; Moreira, 2001):

- **Da própria empresa**, através da confrontação de valores da mesma entidade em termos evolutivos e da comparação de indicadores no tempo;
- **Setoriais**, realizando comparações entre empresas do mesmo setor, tendo em consideração o estágio do ciclo de vida do setor;
- **De instituições concorrentes**, confrontando dados de hospitais de um grupo restrito, tais como, os grupos de benchmarking criados pela ACSS.

Relativamente a este último indicador, importa referir que os hospitais podem ser divididos em grupos semelhantes, relativamente ao seu financiamento e no âmbito dos contratos programa a celebrar (ACSS, 2013).

Através da avaliação das atividades e das suas particularidades, são formados grupos com uma dimensão crescente à medida que se considera a sucessão dos grupos: Do grupo A que contém as unidades mais pequenas até ao grupo E, que inclui os hospitais maiores. Os Institutos Portugueses de Oncologia de Coimbra, de Lisboa e do Porto estão integrados no grupo F, enquanto os hospitais especializados, nomeadamente os Hospitais Psiquiátricos, estão separados dos demais.

Posteriormente, dentro dos grupos referidos são efetuadas comparações dos **Gastos por “doente-padrão”**, indicador utilizado para avaliar a eficiência dos hospitais através da relação dos gastos com a medida “doente-padrão”, que corresponde ao processo de transformação da produção dos hospitais, que é geralmente heterogénea, numa unidade de produção única.

Os gastos alvo de análise atualmente na dimensão económico-financeira do benchmarking da ACSS são os gastos operacionais, os gastos com pessoal, os gastos com produtos farmacêuticos e os gastos com FSE (ACSS, 2013).

Refira-se, ainda assim, que atendendo ao facto de o rácio “doente-padrão” não contemplar toda a carteira de serviços nem cada particularidade, para uma análise mais “fina” é necessário analisar os dados a nível micro (ACSS, 2013). Por outro lado, para que os padrões de comparação sejam utilizados com sucesso, deve-se utilizar mais do que um padrão de comparação, pesquisar elementos através de fontes fidedignas, e comparar elementos que sejam efetivamente comparáveis (Fernandes *et al.*, 2016).

2.3.3.2 Comparação de demonstrações financeiras sucessivas

Para Moreira (2001) e Fernandes *et al.* (2016), através da comparação de demonstrações financeiras sucessivas poderá realizar-se a análise:

- De valores absolutos com a construção de um quadro de mutação de valores ou análise de variações absolutas: comparação, ao longo do tempo dos valores das DF para identificar aumentos ou reduções;
- Rubrica a rubrica: o foco está na observação e análise de rubricas que, pelas suas características ou qualquer outro fator relevante, suscitem a necessidade de uma análise mais cuidada;
- De valores relativos: relativização dos valores das rubricas por uma dada grandeza, apresentando esse cálculo como uma percentagem. Refira-se que a Direção Geral do Tesouro e Finanças (2018) indicou o rácio dos gastos operacionais sobre o volume de negócios como um indicador de medição de eficiência.

2.4 Separação entre gastos fixos e gastos variáveis

Considerando o grau de sensibilidade às variações da quantidade produzida do objeto de custeio, os gastos podem ser categorizados em gastos fixos e gastos variáveis.

Os gastos fixos não se alteram a curto prazo com as mudanças na produção (Roberts *et al.*, 1999). São exemplos de gastos fixos os fornecimentos e serviços, os gastos com pessoal, salvo raras exceções e as depreciações (Fernandes *et al.*, 2016; Neves, 2004).

Os gastos variáveis são gastos suportados por se produzir. Traduzem a natureza, a quantidade e a qualidade das operações realizadas, variando diretamente com o nível de atividade (Roberts *et al.*, 1999). O consumo medicamento constitui um exemplo de gasto variável (Fernandes *et al.*, 2016).

Para Roberts *et al.* (1999) a distinção entre gastos fixos e variáveis revela-se importante, uma vez que:

- Facilita a previsão dos efeitos que as variações da produção têm nos gastos;
- No caso de produções inferiores à capacidade instalada, os gastos fixos tornam-se parcialmente desnecessários.
- É fundamental para a gestão e controlo orçamental, pois possibilita a elaboração de orçamentos flexíveis.

Os gastos fixos e variáveis são também variáveis fundamentais necessárias à análise do risco das empresas porque permitem avaliar a exposição das mesmas às quebras de vendas ou prestação de serviços Fernandes *et al.*, 2016.

Atendendo a que se considera que os gastos fixos não variam em virtude das oscilações de produção (Pindyck ; Rubinfeld, 1999), através desta segregação é possível apurar o gasto marginal. De acordo com o exposto por Marques *et al.* (2009) o gasto marginal corresponde ao impacto nos gastos de produção do aumento ou da diminuição de uma unidade produzida e representa-se através do quociente entre a variação dos gastos variáveis e a variação das quantidades produzidas.

Refira-se, ainda, que poderá utilizar-se uma regressão linear para identificar as rubricas que têm maior correlação com as vendas ou a produção (Neves, 2004).

3. Objetivos

A CA deverá assumir um papel determinante na modernização dos hospitais EPE e na otimização dos recursos mantendo a qualidade dos serviços, permitindo simultaneamente calcular os efeitos das variações da produção nos gastos. Contudo, 40% dos hospitais não utiliza a CA como ferramenta de gestão e o PCAH não só não contempla um mapa com a decomposição do resultado por objeto de custeio, como não permite o registo desagregado dos gastos fixos e variáveis.

Assim, importa investigar os fatores que influenciam a utilização e a qualidade da CA nos hospitais EPE e melhorar o PCAH desenvolvendo um modelo de apresentação dos resultados e contribuindo para o aperfeiçoamento da codificação dos centros de gastos.

Em função do exposto, foram definidos como objetivos específicos deste estudo:

1. Identificar os fatores que influenciam a qualidade e a utilização da contabilidade analítica nos hospitais EPE;
2. Desenvolver um modelo que padronize a apresentação dos resultados por objeto de custeio nos hospitais EPE.
3. Criar um mecanismo de separação entre gastos fixos e variáveis nos registos da contabilidade analítica dos hospitais EPE.

4. Metodologia

4.1 Desenho do estudo

O presente estudo com carácter exploratório seguiu uma linha qualitativa de investigação que permite mais flexibilidade ao trabalho de investigação e, assim, alcançar um maior conhecimento sobre os temas em pesquisa (Aaker , Kumar , Day, 1995).

Com o intuito de obter evidencia sobre os fatores-chave para a qualidade e utilização da CA e para desenvolver um modelo de apresentação dos resultados nos hospitais EPE, optou-se por obter evidência junto de profissionais do SNS com diferentes formações, experiências e níveis hierárquicos nas suas instituições, bem como de investigadores da área da contabilidade com publicações sobre unidades de saúde.

4.2 Colheita de dados

4.2.1 Tipo de entrevista

Empregou-se a técnica de inquérito por entrevista através da realização de entrevistas semiestruturadas. Pretendia-se garantir que o entrevistado percebia com precisão o que dele era pretendido, nomeadamente no processo de desenvolvimento do modelo de apresentação dos resultados. Também a relevância de assegurar respostas absolutas e de alcançar a saturação teórica dessa investigação pesou nesta opção.

Ao eleger as entrevistas semiestruturadas também se desejava fazer uso da sua flexibilidade, tanto na conceção como no decorrer das mesmas, que permite, ainda, a avaliar a credibilidade das respostas e explorar algumas motivações mais diretamente (Horton ; Macve ; Struyven, 2004).

Por outro lado, o facto de esta técnica permitir explorar o efeito das experiências pessoais, profissionais e da respetiva formação académica assumiu um papel relevante na identificação dos fatores que influenciam a qualidade e a utilização da contabilidade analítica. Efetivamente, a procura pela *“compreensão interpretativa da realidade, não apenas pela busca das causas, mas pelo reconhecimento das interdependências entre os fenómenos objetivos e subjetivos”*, defendida por Silva (2013), parece ser uma opção legítima, quando se está a investigar um fenómeno que se tem perpetuado no tempo: a não utilização da contabilidade nos hospitais como ferramenta de gestão.

4.2.2 Desenvolvimento do guião

Antes da realização das entrevistas foi essencial clarificar os conceitos utilizados mais frequentemente nesta investigação – os gerais e aqueles que estão associados à CA. Estudou-se, igualmente, o tema da CA nos hospitais, com especial destaque para o PCAH e as características qualitativas da informação constante do relato financeiro.

Procedeu-se, por outro lado, à recolha de evidência na literatura existente sobre:

- Os fatores que têm impacto no sucesso da implementação e utilização da contabilidade analítica;
- Os instrumentos, métodos e técnicas de análise financeira;
- As rubricas de gastos e rendimentos com maior expressão nos hospitais EPE e potencialmente mais relevantes no modelo que se pretendia desenvolver.

Todo este trabalho de estudo era necessário para preparar as perguntas onde se pretendia identificar os fatores que condicionam a qualidade e utilização da CA nos hospitais EPE e preparar a parte da entrevista onde se desejava obter a colaboração dos entrevistados para o desenvolvimento do modelo de apresentação dos resultados.

Apresenta-se, de seguida, o modelo de entrevista que resultou do trabalho preparatório:

1. Como comenta a frase seguinte:

Uma vez que “*só se pode gerir o que se consegue medir*”, é importante perceber as várias componentes dos gastos dos objetos de custeio, mas, também, o resultado de exploração dos mesmos. Vários estudos têm apresentado evidência de que para modernizar a Administração Pública são necessários instrumentos de controlo e de contabilidade de gestão (Gomes ; Carvalho ; Fernandes, 2009).

2. A generalidade dos hospitais E.P.E. portugueses tem um sistema de contabilidade analítica pelo menos parcialmente implementado e, aproximadamente 60% dos quais, executam e utilizam este sistema. O pilar desse sistema continua a ser o PCAH.

Ao longo da sua carreira em Hospitais, no processo de tomada de decisão, utiliza/utilizou regularmente informação da contabilidade analítica para apoio à tomada de decisão ou para realizar a avaliação da performance económica e financeira dos vários Serviços? O PCAH estava em vigor?

3. Em que formato e a quem era disponibilizada a informação de gastos?

4. Considera importante apurar gastos fixos e variáveis separadamente, permitindo, nomeadamente, o apuramento de gastos marginais? Ou de pontos de *breakeven*?
5. A Portaria nº 330/2017 de 31 de outubro. veio criar as condições necessária para a implementação dos Centros de Responsabilidade Integrados do SNS (CRI). Atendendo a que esta Portaria prevê a possibilidade de pagamentos de incentivos no CRI, pensa que os hospitais têm, atualmente, condições para gerir os CRI?
6. Indique até três motivos pelo qual na sua opinião a informação da contabilidade analítica/gestão não é mais utilizada?
7. Através do presente trabalho, pretende-se desenvolver um **Modelo de apresentação dos resultados de Exploração, para fortalecer o atual Plano de contabilidade analítica dos hospitais (PCAH)**. Do modelo deverá constar a decomposição da informação e apuramento de margem por objeto de custeio, ou seja, o que se pretende custear de forma individual, tal como uma consulta externa de neurologia, uma sessão de hospital de dia de psiquiatria ou a patologia da esclerose múltipla. Assim, convido-a(o) a colaborar na construção do modelo de apresentação dos resultados, nomeadamente no que diz respeito:
 - À **estrutura** tipo do modelo;
 - Às **componentes** a incluir, tais como, gastos, quantidades, rendimentos e resultados, e **respetiva ordem de introdução** no modelo;
 - À **categorização dos gastos** a considerar como **fixos e variáveis, diretos e indiretos**;
 - Ao **nível de detalhe** das rubricas de **gastos e rendimentos e eventual junção de rubricas**, para efeitos de introdução no modelo;
 - À definição dos **gastos indiretos** (fixos e variáveis) a considerar de **forma autónoma**;
 - Aos **métodos e técnicas de análise financeira** a introduzir.

Obrigado!

As primeiras perguntas foram sobre aspetos mais abrangentes como os instrumentos de controlo e a CA e o seu potencial nos hospitais. Abordou-se ainda o nível de utilização da CA pelos entrevistados e o formato de disponibilização dos dados respetivos.

Numa segunda fase da entrevista abordou-se a possibilidade de apurar separadamente os gastos fixos e gastos variáveis e o eventual cálculo de gastos marginais, para perceber a importância dada pelos entrevistados ao mecanismo de separação entre gastos fixos e variáveis nos registos da contabilidade analítica dos hospitais.

Posteriormente, foram recolhidos indícios que pudessem ajudar a explicar o grau de utilização desta ferramenta no processo de tomada de decisão e na avaliação de desempenho nos Hospitais EPE.

Na última parte da entrevista obteve-se a colaboração dos entrevistados para o desenvolvimento do modelo de apresentação dos resultados dos hospitais EPE, nomeadamente, no que diz respeito à estrutura, aos componentes a incluir, à categorização, ao nível de detalhe dos gastos e rendimentos e aos métodos e técnicas de análise financeira a introduzir.

4.2.3 Período de colheita de dados

Todo o processo de entrevistas semiestruturadas e de validação dos dados obtidos decorreu entre os dias 1 de junho e 25 de outubro de 2018, da seguinte forma:

1. Depois de elaborada a lista de entrevistados, foi feito um contacto telefónico para apresentar o estudo e os tópicos da entrevista pretendida. Solicitou-se autorização para realizar a entrevista e procedeu-se ao agendamento de data e hora;
2. Realizou-se um novo contacto, 48 horas antes da entrevista, com a confirmação da data, hora e local;
3. A partir do dia 12 de julho foi dado início às entrevistas, que foram realizadas presencialmente até ao dia 7 de agosto do ano de 2018. Sempre que possível, procedeu-se à gravação das mesmas.
4. Em situações esporádicas, porque a gravação da entrevista não estava perceptível, foi realizado um contacto telefónico para obter esclarecimentos sobre as respostas dadas pelos entrevistados.
5. No dia 7 de outubro, o modelo de apresentação dos resultados que resultou do estudo dos resultados obtidos nas entrevistas estava concluído. Nessa altura procedeu-se ao

seu envio a todos os entrevistados através de correio eletrónico (Anexo II) para que os mesmos:

- Informassem se existia algum aspeto em que não se revissem no modelo de apresentação de resultados dos hospitais EPE que resultou das entrevistas, no que diz respeito: à estrutura, aos componentes a incluir, à categorização e nível de detalhe dos gastos e rendimentos;
- Indicassem o seu grau de concordância com os seguintes métodos e técnicas de análise financeira introduzidos no modelo:
 - Rácio dos gastos e rendimentos sobre o volume de negócios;
 - Variação em valor absoluto e em percentagem face ao período homólogo;
 - Comparação face à média do grupo de financiamento (benchmarking da ACSS).

4.3 Participantes

Foram realizadas 15 entrevistas, 14 a colaboradores de hospitais EPE e 1 a um docente e investigador. O perfil dos entrevistados e respetivo código é o seguinte:

- 14 colaboradores de 4 hospitais EPE integrados na ARSC que incluem:
 - 7 gestores intermédios e técnicos superiores que utilizam a contabilidade analítica no desempenho das suas funções – GITS;
 - 7 membros ou ex-membros de conselhos de administração – MCA;
- 1 docente e investigador da Faculdade de Economia de Coimbra, com publicações científicas na área da contabilidade analítica aplicada aos hospitais EPE - DOC;

Com a inclusão de entrevistados docentes/investigadores e profissionais do SNS, com diferentes formações, experiências e níveis hierárquicos nas suas instituições, pretendia-se gerar evidência que permitisse uma reflexão sobre:

- A importância atribuída pelos entrevistados à contabilidade analítica e os respetivos níveis de utilização;
- Os fatores que condicionam a utilização da contabilidade analítica;

A escolha de profissionais com experiência nos hospitais EPE teve como objetivo conseguir evidência diretamente de colaboradores com responsabilidades e envolvimento no sector da saúde, mas também com conhecimentos acerca do objeto de estudo. Os membros e ex-membros de conselhos de administração apresentavam a

particularidade de, em determinado momento da sua vida profissional, terem podido incluir o sistema de contabilidade analítica no processo de tomada de decisão e/ou avaliação de desempenho das unidades de saúde.

A saturação determina, na maioria das situações, o tamanho de amostra em investigação qualitativa. Contudo, vários outros fatores podem ditar a velocidade de saturação de um estudo qualitativo (Charmaz, 2006). O *know-how* do investigador ou dos entrevistados no tema escolhido (Jette ; Grover ; Keck, 2003) e a utilização de vários métodos de recolha de prova, incluindo entrevistas aprofundadas (Lee ; Mackenzie ; Woo, 2002) podem reduzir o número de entrevistas necessárias.

Atendendo à uniformidade dos dados obtidos nas entrevistas, ao *know-how* e experiência dos entrevistados, a saturação necessária para interromper as entrevistas foi obtida após a 10.^a entrevista. Contudo, atendendo a que em investigação qualitativa o número mínimo de entrevistas aceitável é de quinze (Bertaux citado por Mason, 2010) foram realizadas mais 5 entrevistas.

De forma a garantir a confidencialidade, mas não perder a capacidade de realizar associações, foi atribuído um código a cada um dos entrevistados, mas que permite saber qual o seu perfil (investigador, membro de um conselho de administração, etc.).

4.4 Validade interna e análise dos dados

Para garantir a validade interna, que se relaciona com a utilização de procedimentos adequados na condução do estudo que permitem a verificação e validação da análise qualitativa, foram aplicadas duas das triangulações previstas por Patton (2002, p. 555):

- Verificou-se a consistência da evidência gerada através da adoção de dois métodos de recolha de informação (triangulação de métodos): as entrevistas semiestruturadas foram complementadas pela validação do modelo de apresentação de resultados através de correio eletrónico;
- Averiguou-se também a validade de cada fonte particular de evidência dentro do mesmo método (triangulação de fontes), através da realização de entrevistas a dois grupos distintos de colaboradores dos hospitais EPE – quadros intermédios e membros de conselhos de administração.

Ainda no sentido de contribuir para a validade interna da investigação, recorreu-se a um investigador para rever as evidências obtidas e a respetiva interpretação.

Atendendo a que a investigação qualitativa é mais suscetível a um viés de interpretação do entrevistador, a necessidade de garantir a credibilidade processual (Ryan ; Scapens ; Theobald, 2002) foi observada ao longo do trabalho. Nesse sentido, de forma a mitigar o perigo de subjetividade no processo de criação de informação, que envolve atividades intelectuais, analíticas e interpretativas (Mason, 2002), toda a evidência foi registada de forma sistematizada e as análises podem ser comprovadas por documentos.

O processo de análise da evidência foi iniciado a partir da audição integral das gravações das entrevistas, no dia a seguir à sua realização (sempre que possível) e da transcrição das passagens relevantes. Deu-se também relevância às notas retiradas no decorrer da entrevista, nomeadamente aspetos comportamentais dos entrevistados.

Depois de terminadas as entrevistas e as respetivas transcrições parciais, foram feitas repetidas leituras das mesmas e ouvidas as gravações. Desta forma, procurou-se identificar as questões mais importantes em cada uma das entrevistas e que deveriam ser alvo de tratamento posterior (Guerra, 2006).

Para identificar os fatores que influenciam a qualidade e a utilização da CA nos hospitais utilizou-se a metodologia referida como útil por Patton (2002): análise e interpretação.

No processo de análise do conteúdo das entrevistas, ao detetar as primeiras repetições de opiniões e as expressões relevantes, procedeu-se à organização da evidência em padrões e categorias.

No processo de interpretação, construíram-se ligações entre os fatores-chave identificados pelos entrevistados como tendo influência na utilização e qualidade da CA e a sua experiência profissional e relação com a contabilidade analítica, nomeadamente na importância atribuída, nas falhas apontadas e no nível de utilização desta ferramenta.

Também as perspetivas e perceções contraditórias serviram de ponto de partida e abertura a novas questões, algumas das quais se mantêm em aberto para posteriores investigações.

A construção do modelo de apresentação dos resultados emergiu dos contributos dos 15 entrevistados para a estrutura tipo, os componentes a incluir, a categorização e nível de detalhe dos gastos e rendimentos e para os métodos e técnicas de análise financeira a introduzir. O modelo inicial foi preparado após a primeira entrevista e posteriormente sucessivamente atualizado no final de cada uma das 14 entrevistas seguintes.

O modelo final foi, depois, validado via correio eletrónico por todos os entrevistados. Os aspetos que não foi possível consensualizar foram devidamente identificados no capítulo de resultados.

5. Resultados

Com base nos elementos obtidos nas entrevistas, apresenta-se neste capítulo a perspectiva dos participantes relativamente à CA e os fatores condicionantes da sua qualidade e grau de utilização. De seguida, será exibido o modelo de apresentação dos resultados nos hospitais EPE. Num último ponto, será abordada a importância de apurar os gastos fixos e gastos variáveis e feita a apresentação do mecanismo de evolução da codificação dos centros de gastos do PCAH para o permitir.

5.1 Perceção da contabilidade analítica

Pretendia-se, na primeira fase, obter a visão dos entrevistados sobre a contabilidade analítica e que os mesmos identificassem os fatores-chave que, na sua opinião, afetam a sua qualidade e grau de utilização.

Salienta-se que, atendendo a que alguns dos entrevistados apresentaram mais do que uma razão, fator ou motivação, para cada uma das questões abordadas, não é expectável que a soma das mesmas totalize 100%.

5.1.1 Importância da contabilidade analítica

Quando se questionaram os entrevistados sobre a relevância de “*medir para poder gerir*”, mas, também, de perceber as várias componentes dos gastos dos objetos de custeio e do seu resultado de exploração, a resposta inicial foi praticamente unânime.

Com a exceção de um dos entrevistados (MCA-1), que adotou uma abordagem prudente, os demais (93%) anuíram à importância dos instrumentos de controlo e da contabilidade analítica nos hospitais. As expressões mais ouvidas, numa primeira reação, foram: “Sim!”, “Concordo!” ou “Claro!”. Esta primeira reação teve, contudo, motivações e fatores diferenciados:

- **Necessidade de controlar a afetação dos recursos dos hospitais atendendo à escassez de recursos – 11 entrevistados (73%)**

Uma parte significativa dos entrevistados deu ênfase à CA enquanto ferramenta de controlo e de medição de gastos e rendimentos, mas, também, devido à importância da mesma para a procura de eficiência.

A necessidade de controlar e medir foi destacada porque se considera a CA “*um instrumento poderoso...*” para “*medir e perceber as várias componentes...*” dos gastos e dos rendimentos porque “*é importante para ter controlo efetivo*” da afetação dos recursos (GITS-1). A CA permite também “*avaliar a qualidade e eficiência para partilhar responsabilidades*” (GITS-3).

Por outro lado, “*devemos conseguir medir para encontrar desperdício e, por outro lado, deveremos colocar o enfoque nos resultados.*” (GITS-7) “*para rentabilizar a estrutura dos hospitais EPE.*” (MCA-4). Os entrevistados consideraram que “*é complicado gerir sem medir, pelo que é importante procurar ganhos de eficiência através de análises custo-benefício*” (DOC-1).

Um dos elementos de um conselho de administração sintetizou a importância de controlar, reconhecer ineficiências e de ter informação: “*Tudo é possível de ser medido e a informação é poder. Num cenário de recursos escassos, ganhamos vantagem competitiva se for possível identificar ineficiências*” (MCA-6).

- **Possuir uma ferramenta para projetar o futuro e permitir um processo de melhoria contínua - 7 entrevistados (47%)**

Quase 50% dos entrevistados referiram a importância da CA para projetar o futuro porque “*se tivermos informação para realizar estudos sobre contratações ou investimentos, teremos argumentos para explicar e argumentar de uma forma mais objetiva*” (MCA-6) e porque “*é fundamental analisar o resultado de exploração e avaliar o passado e o presente para projetar o futuro*” (DOC-1).

Esta opinião tem como base “*a necessidade de informação...*” e de “*...medir para encontrar pontos de melhoria*” (MCA-5) e o facto de “*para se implementar um projeto...*” se dever “*...estudar, implementar, controlar, corrigir, voltar a controlar, etc.*” (MCA-4).

A utilização interna da informação também foi mencionada, dado que “*é importante apresentar os elementos dentro da instituição para corrigir continuamente as fontes da informação, isto é, gerar informação, detetar erros, corrigir para melhorar continuamente*” (MCA-7).

- **Importância de avaliar preços do CP e de definir PTI – 5 entrevistados (33%)**

Verifica-se que 5 dos entrevistados consideraram a CA “*relevante para avaliar os preços constantes do contrato-programa*” (GITS-6) e “*essencial para calcular os preços de transferência internos*” (MCA-4).

Por um lado os dados da CA poderão “servir para definir os preços praticados” (MCA-7) e para tal deve-se “comparar os custos com o financiamento” mas o que existe atualmente são “indicadores macro...” “...meramente indicativos” (MCA-5). Por outro lado, a CA poderá ser útil para definir os “preços a utilizar num centro de resultados” (GITS-3).

O Quadro 3 contém o resumo das motivações para a valorização da contabilidade analítica por grupo de entrevistados.

Código do Grupo	Total de entrevistados por grupo	Necessidade de controlar a afetação dos recursos		Possuir uma ferramenta para projetar o futuro e permitir um processo de melhoria contínua		Importância de avaliar preços do CPe de definir PTI	
		N	%	N	%	N	%
GITS	7	6	86%	1	14,29%	2	29%
MCA	7	4	57%	5	71,43%	3	43%
DOC	1	1	100%	1	100,00%	0	0%
Total Geral	15	11	73%	7	46,67%	5	33%

Quadro 3 – Motivações para considerar a contabilidade analítica importante por grupo de entrevistados

Todos os grupos aludiram à relevância da CA para controlar e da sua utilidade enquanto instrumento de combate à ineficiência ainda que não na mesma proporção. Para além do docente, referiram este fator 6 dos gestores intermédios (86%) e 4 dos elementos dos conselhos de administração (57%).

Por outro lado, 71% dos membros de conselhos de administração e dois dos outros entrevistados (um dos gestores intermédios e o docente referiram-se à CA como sendo útil para projetar o futuro e permitir um processo de melhoria contínua.

Foi ainda referida a importância da CA para avaliar os preços do contrato-programa e para definir preços de transferência internos por cerca de 43% dos membros de conselhos de administração entrevistados e por 2 gestores intermédios.

5.1.2 Falhas e outras preocupações associadas à CA

Apesar do exposto 10 dos entrevistados (67%) apontaram falhas à informação da CA:

- “O problema é que os dados/resultados não são fiáveis” (MCA-7) e há o risco de uma acelerada desatualização de algumas das imputações de gastos (ex: pessoal por centro de gasto)” (GITS-1).

- A demora na obtenção de dados é uma preocupação porque “*em muitos casos temos de tomar decisões urgentes*” (MCA-1) e apenas são disponibilizados quando são “*solicitados*” (GITS-6).

Falta de comparabilidade dos dados e inconsistência nos sistemas e conceitos. Apesar da “*evolução fruto do benchmarking dos hospitais que a ACSS tem patrocinado...*” “*...há pouca consistência nos sistemas de custos e nos conceitos utilizados*” (GITS-6). A imagem de “*subjetividade e de descrédito*” (MCA-6) fazem com que, por regra, a mesma não seja utilizada “*como base única para a tomada de decisão*” (MCA-2).

- A CA assume um papel importante nos hospitais, contudo, este tema entronca numa questão mais ampla - gestão pública vs privada porque

“As entidades privadas dispõem de instrumentos de gestão que permitem um processo de decisão mais informado, o que resulta em decisões mais atempadas e fidedignas e, assim, tendencialmente com maior qualidade. Perceber as várias componentes dos custos e dos resultados de exploração contribuirá para planear e, por outro lado, para identificar as ineficiências e os desperdícios.”

Ainda assim, os hospitais não têm grande influência na procura e não escolhem a carteira de Serviços que disponibilizam” (MCA-3) e na maioria das situações não é possível tomar decisões como terminar com determinada oferta de cuidados, o que tem impacto na importância atribuída à CA.

O Quadro 4 contém informação sobre o número de entrevistados que apontaram falhas à CA por grupo de entrevistados.

Código Grupo	Total de entrevistados por grupo	Falhas na contabilidade analítica	
		N	%
GITS	7	7	100%
MCA	7	3	43%
DOC	1	0	0%
Total Geral	15	10	67%

Quadro 4 – Entrevistados que apontaram falhas à contabilidade analítica por grupo de entrevistados

Verifica-se que 100% dos entrevistados de gestão intermédia apontaram falhas à CA, o que compara com 3 dos 7 entrevistados com experiência em conselhos de administração (43%). O docente não apontou falhas à CA.

5.1.3 Nível de utilização da contabilidade analítica

Tendo-se abordado o nível de utilização da CA ao longo da carreira, verifica-se que:

- Dos entrevistados, (20%) tiveram uma utilização residual ou nula da contabilidade analítica, atendendo a que: “a informação ou não existe ou é incompleta” (GITS-2) e são disponibilizados “apenas custos diretos com inúmeras incorreções” (GITS-4). Por outro lado, “o grau de utilização estava condicionado pela perceção da fiabilidade/qualidade dos dados” (MCA-7).
- 2 dos entrevistados (13%) afirmaram fazer uma utilização da CA sem reparos de monta. Enquanto que o primeiro afirmou utilizar a CA “no processo de tomada de decisão, para além de ter contribuído para o seu desenvolvimento em vários hospitais” (MCA-5), outro relatou que usou esta ferramenta “ao longo da carreira várias vezes para definir preços base para procedimentos de aquisição e para análise de preços” (MCA-4).
- Os restantes 10 entrevistados (67%) realizam uma utilização esporádica, intermitente e/ou condicionada da CA, atendendo às falhas já referidas.

Observe-se agora o nível e tipo de utilização da CA por grupo de entrevistados.

Código Grupo	Total de entrevistados por grupo	Aproveitamento residual ou nulo da CA		Utilização da CA sem reparos de monta		Utilização esporádica, intermitente e/ou condicionada da CA	
		N	%	N	%	N	%
GITS	7	2	29%	0	0%	5	71%
MCA	7	1	14%	2	29%	4	57%
DOC	1	0	0%	0	0%	1	100%
Total Geral	15	3	20%	2	13%	10	67%

Quadro 5 – Nível de utilização da contabilidade analítica por grupo de entrevistados

Verifica-se que a CA é utilizada sem reparos de monta por 2 elementos de conselhos de administração (29%), enquanto 2 dos gestores intermédios entrevistados realizam um aproveitamento residual ou nulo desta ferramenta.

Cerca de 67% dos entrevistados confirmaram uma utilização esporádica ou condicionada da contabilidade analítica: 5 dos quais são gestores intermédios dos hospitais (71% do grupo), 4 elementos de conselhos de administração (57% do grupo), a que acresce o docente universitário.

5.1.4 Fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da contabilidade analítica

Numa segunda fase da entrevista, procedeu-se à recolha dos fatores-chave que afetam a qualidade da CA e o seu grau de utilização no processo de tomada de decisão e na avaliação de desempenho nos hospitais.

Os fatores-chave mais referidos como afetando a qualidade da CA foram:

- **Complexidade e recursos afetos à CA– 8 entrevistados (53%):**

O facto de os sistemas de CA terem associada uma elevada “*carga administrativa*” (GITS-1) e serem “*demasiado trabalhosos*” (MCA-5) tem um impacto negativo na qualidade dos elementos disponibilizados.

Acresce que a “*dificuldade na obtenção dos dados*” (MCA-5 e MCA-1), “*o tempo*” (DOC-1) necessário para os obter e a “*complexidade do sistema em si, resulta em sistemas parcialmente desenvolvidos*” (MCA-3), que dificilmente alcançam, em pleno, os objetivos inicialmente definidos.

A escassez de meios financeiros também tem impacto na qualidade da CA, uma vez que contribui para a “*falta de quadros técnicos*” (GITS-7), reduzindo a qualidade e aumentando o tempo necessário para a obtenção dos elementos.

- **Grau de uniformização no tratamento de dados e nos modelos de apresentação da CA – 6 entrevistados (40%):**

A “*volatilidade na estrutura*” (MCA-7) e na “*forma de apresentação dos dados*” (MCA-6) dos gastos, rendimentos e resultados, tem um impacto negativo nos utilizadores da CA.

Também a “*carência de uniformidade nos cálculos*” (GITS-4), incluindo a “*dificuldade na definição de critérios uniformes*” (GITS-2), visível através da existência de “*diferentes drivers*” de imputação de gastos similares (GITS-6 e GITS-3) influenciam negativamente a qualidade da CA.

No que concerne ao grau de utilização da CA, os fatores-chave apontados foram:

- **Nível de valorização da contabilidade analítica – 12 entrevistados (80%):**

O facto de o “*utilizador alvo não entender o alcance e a importância dos instrumentos*” (MCA-3) e não conhecer o seu “*potencial*” (GITS-1, MCA-6, MCA-7) e de que “*pode ser útil*” (MCA-1, DOC-1) resulta na “*falta de envolvimento dos profissionais*” (MCA-6) e na “*pouca utilização da CA*” (GITS-7).

A referida desvalorização está associada, também, à circunstância de para os colaboradores “*as verbas atribuídas aos hospitais do SNS serem dadas como garantidas, não se atribuindo importância*” (MCA-4) e ao “*preconceito que existe face aos orçamentos na saúde: a saúde não tem preço*” (DOC-1). Para ultrapassar isso será necessário “*perceber do negócio*” (MCA-3).

Existe ainda uma “*falta de cultura na organização de gestão dos custos*” (DOC-1), até porque os “*diretores de serviço não têm, verdadeiramente, um orçamento para gerir*” (MCA-4) e não se constata uma “*responsabilização*” (GITS-2 e GITS-4) dos colaboradores pelo impacto das suas decisões nos gastos, rendimentos ou resultados.

A este respeito foi mesmo referido que as ARS e ACSS contribuem para esta desvalorização, uma vez que não exigem o apuramento periódico de elementos da CA e colocam o “*foco nos grandes indicadores*” (GITS-6).

- **Existência de BI ou outro SI de consulta automatizada dos elementos da CA – 9 entrevistados (60%):**

A “*ausência de BI ou outro sistema de informação de consulta automatizada dos elementos*” (GITS-6, GITS-2, GITS-4, MCA-4, MCA-6, DOC-1) tem impacto negativo na sua utilização porque “*os instrumentos de gestão carecem de sistemas de informação robustos*” (GITS-3) e para tal não pode existir “*falta de investimento*” (GITS-6).

Esta carência resulta num exagerado “*hiato de tempo*” (MCA-6) ou “*delay entre o encerramento contabilístico e a obtenção dos elementos*” (GITS-4) e “*a tempestividade afeta a importância que o conselho de administração dá*” à CA. (GITS-7).

- **Grau de fiabilidade e credibilidade reduzida da CA – 5 entrevistados (33%):**

Determinados entrevistados referem a falta de fiabilidade e de credibilidade da CA, além da “*desatualização constante dos dados*” (GITS-1), como fatores que afetam a utilização desta ferramenta uma vez que “*as falhas detetadas levam ao receio dos potenciais utilizadores e a uma menor utilização*” (GITS-1).

Apresentam-se no Quadro 6 os fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da contabilidade analítica por grupo de entrevistados.

Código Grupo	Total de entrevistados por grupo	Fatores-chave que afetam a utilização da CA						Factores-chave que afetam a qualidade da CA			
		Nível de valorização da CA		Existência de BI ou outro SI de consulta automatizada dos elementos da CA		Grau de fiabilidade e credibilidade da CA		Complexidade e recursos afetos		Grau de uniformização no tratamento de dados e nos modelos de apresentação da CA	
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
GITS	7	6	86%	6	86%	1	14%	4	57%	4	57%
MCA	7	5	71%	2	29%	4	57%	3	43%	2	29%
DOC	1	1	100%	1	100%	0	0%	1	100%	0	0%
Total Geral	15	12	80%	9	60%	5	33%	8	53%	6	40%

Quadro 6 – Fatores-chave da qualidade e utilização da CA por grupo por grupo de entrevistados

Sistematizando os fatores que influenciam a utilização da CA por grupo, verifica-se que:

- Os entrevistados do grupo dos gestores intermédios dos hospitais apontam como principais fatores-chave o nível de valorização dada à contabilidade analítica e a existência de BI ou outro SI de consulta automatizada. Ambos os fatores são identificados por 6 dos entrevistados deste grupo (86%);
- Para os elementos dos conselhos de administração, os fatores-chave que influenciam a utilização da CA são a o nível de valorização da contabilidade analítica, sinalizada por 5 elementos (71% do grupo) e o grau de fiabilidade e de credibilidade desta ferramenta, fator identificado por 4 elementos do grupo (57%);
- O docente entrevistado identificou como fatores chave o nível de valorização da contabilidade analítica, a existência de BI ou outro SI.

Os fatores-chave identificados como influenciadores da qualidade da CA são:

- A complexidade e os recursos afetos, referida por 4 dos entrevistados do grupo dos gestores intermédios (57%), por 3 elementos de conselhos de administração (43%) e pelo docente entrevistado.
- O grau de uniformização no tratamento de dados e nos modelos de apresentação da CA, referido por 57% dos gestores intermédios e por 29% dos elementos de conselhos de administração.

5.2 Modelo de apresentação dos resultados

5.2.1 Apresentação do modelo

Exibe-se no Quadro 7 o modelo de apresentação dos resultados que resultou da metodologia aplicada e do qual se apresentam as seguintes notas, relativamente:

- **À estrutura tipo do modelo e às componentes a incluir**

O modelo teve como base a DR, mas foi complementado com outras componentes: *breakeven*, quantidades produzidas, segregação dos gastos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Foram igualmente consensualizados métodos e técnicas de análise a introduzir.

Constam do modelo os seguintes dados unitários, por objeto de custeio: resultados, rendimentos, total de gastos, gastos fixos e gastos variáveis e a contribuição do objeto de custeio para o doente-padrão do hospital. Refira-se que, de acordo com o contributo dos entrevistados, os dados da produção e dos rendimentos (globais e unitários) foram segregados de acordo com o tipo de produção: base, adicional e interna (para outros serviços).

- **À categorização dos gastos e rendimentos e ao respetivo nível de detalhe**

Categorizaram-se como **gastos fixos diretos** os consumos de material administrativo, de manutenção e conservação e de material hoteleiro, para além das comunicações, seguros, energia e fluídos, limpeza e vigilância, rendas e alugueres e as amortizações. No que diz respeito à mão de obra, foram incluídos nesta classificação os serviços médicos e os gastos com pessoal, exceto as horas não assistenciais do pessoal clínico e o pagamento de produção adicional.

Nos **gastos fixos indiretos** individualizaram-se apenas os gastos das horas não assistenciais de pessoal clínico, deixando a possibilidade de se registar outros gastos diretos fixos.

Relativamente aos **gastos variáveis diretos** foram considerados os consumos dos produtos farmacêuticos e de material clínico, para além das ajudas técnicas, alimentação e lavandaria, sangue e seus derivados, SIGIC no exterior, MCDT realizados no exterior, transporte de doentes e os pagamentos ao pessoal da produção adicional realizada no hospital.

Nos **gastos variáveis indiretos** os entrevistados optaram por especificar os gastos com a anatomia patológica, o bloco operatório, a esterilização, a

imagiologia, a imunohemoterapia, a produção interna noutros serviços, a patologia clínica e a radioterapia.

Para além da já referida segregação dos **rendimentos** diretamente associados à produção, consideram-se autonomamente: outros rendimentos integrantes do volume de negócios (valor de convergência, por ex.) e outros rendimentos.

- **Aos métodos e técnicas de análise financeira**

Relativamente à **comparabilidade**, o modelo incorpora a comparação entre o período n e $n-1$ e a comparação com a média do grupo de financiamento da ACSS.

Por outro lado, foi alcançado um consenso para a introdução do rácio entre os gastos ou rendimentos e o volume de negócios.

- **A outros aspetos**

O nível de detalhe, as diferentes agregações e a posição das várias componentes na estrutura do modelo resultam dos contributos dos entrevistados.

5.2.2 Contributos não incluídos no modelo

Através da metodologia utilizada encontrou-se um consenso para o modelo de apresentação dos resultados. Contudo, alguns contributos não obtiveram a aceitação da grande maioria dos entrevistados, pelo que não puderam ser incluídos.

Assim, apresentam-se de seguida as sugestões dos entrevistados que não foi possível incluir no modelo, bem como alguns dos comentários mais relevantes sobre o mesmo.

Relativamente às componentes a incluir, tais como, gastos, quantidades, rendimentos e resultados, e respetiva ordem de introdução, dois dos entrevistados defenderam que também deveria ter sido considerada a incorporação “*dos custos associados à inatividade de equipamentos de MCDT e suites operatórias*” (GITS-2) e dos “*indicadores de medida de desempenho através da combinação dos outputs e inputs*” (GITS-3).

Já no que concerne ao nível de detalhe dos gastos e rendimentos e eventual junção de rubricas, para efeitos de introdução no modelo foi sugerido “*que, ao nível do detalhe, a apresentação seja efetuada possibilitando uma maior desagregação.*” (MCA-3);

Ainda assim, apesar do alargado consenso alcançado para a sua introdução no modelo, foi relativamente aos métodos e técnicas de análise financeira que houve mais comentários e sugestões, nomeadamente no que concerne:

- Ao rácio dos gastos e rendimentos sobre o volume de negócios, acerca do qual um dos gestores intermédios afirmou que:

“Apesar de concordar com a perspetiva, principalmente se enquadrada na lógica da análise interna, penso que não será de descartar a integração das componentes sobre o total de gastos/custos uma vez que constitui um critério mais facilmente uniformizável em análises de benchmarking” (GITS-6).

Um dos membros de conselhos de administração sugeriu *“que se apresentassem as seguintes situações: rendimentos sobre volume de negócios e gastos sobre total de gastos”* (MCA-3).

- À variação em valor absoluto e em percentagem face ao período homólogo, elogiada pelo entrevistado MCA-7 que referiu que *“a variação relativa face ao período homólogo é sempre útil para analisar tendências e visualizar o impacto de medidas gestionárias mais significativas”*.
- À comparação face à média do grupo de financiamento (benchmarking) que, apesar de ter sido apoiada por todos os entrevistados, mereceu reparos já que:
 - *“exige cuidados na leitura dos dados. Para ser mais eficaz necessita que os grupos de financiamento sejam mais homogéneos na sua constituição”* (GITS-6);
 - *“será difícil ter os valores nacionais”* (MCA-2);
 - *“A comparação dos vários valores face à média do grupo de financiamento parece-me algo excessiva em termos de apresentação de informação de forma regular (inclusive por não conseguir garantir a fiabilidade dos resultados dos organismos com os quais se fazem a comparação). Contudo, nas rubricas de maior expressão relativa poderá ser apresentada essa informação atendendo a que os desvios de qualidade de informação estarão, em princípio, mais esbatidos”* (MCA-7).

Ainda sobre a comparação face à média do grupo, um dos entrevistados referiu que a coluna deveria ter como título *“Variação face à Média do Grupo”* (DOC-1).

Modelo de apresentação de resultados	Período				Variação face ao período homólogo		Média do grupo de financiamento (ACSS)		Diferença face à média do grupo	
	N-1	Peso em % no volume de negócios	N	Peso em % no volume de negócios	Δ	(%)	N	Peso em % no volume de negócios	Δ	(%)
Total resultados (€)										
Resultado unitário médio do objeto de custeio I (€)										
Breakeven (quantidade)										
Produção (quantidades)										
Objeto de custeio I - produção base (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção adicional (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção interna (ex: internamentos de outros serviços responsáveis)										
Contribuição para o doente padrão										
Rendimentos unitários médios em €										
Objeto de custeio I - produção base (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção adicional (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção interna (ex: internamentos de outros Serviços responsáveis)										
Total rendimentos (€)										
Valorização da produção Total em €										
Objeto de custeio I - produção base (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção adicional (ex: GDH cirúrgicos programados)										
Objeto de custeio I - produção interna (ex: Internamentos de outros Serviços responsáveis)										
Outros rendimentos integrantes do volume de negócios (ex: valor de convergência)										
Outros rendimentos										
Total gastos (€)										
Gastos fixos (€)										
Gastos diretos (€)										
Consumo de material administrativo										
Consumo de material de manutenção e conservação										
Consumo de material hoteleiro										
Gastos com pessoal - remunerações base, subsídio de férias e de natal										
Gastos com pessoal - horas extras										
Gastos com pessoal - noites e suplementos										
Gastos com pessoal - outros gastos e encargos sociais										
Comunicações e seguros										
Energia e fluidos (eletricidade, combustíveis, água, gás, outros)										
Limpeza e vigilância										
Rendas e alugueres										
Serviços médicos (honorários e serviços técnicos de RH)										
Amortizações										
Outros gastos diretos fixos										
Gastos indiretos (€)										
Outros gastos indiretos fixos										
RH - gastos com pessoal clínico - horas não assistenciais										
Gastos variáveis (€)										
Gastos diretos (€)										
Consumo de medicamentos										
Consumo de outros produtos farmacêuticos										
Consumo de reagentes e prod. de diagnóstico rápido										
Consumo mat. clínico - artigos cirúrgicos										
Consumo mat. clínico - penso										
Consumo mat. clínico - próteses										
Consumo mat. clínico - osteosíntese										
Consumo mat. clínico - tratamento										
Consumo mat. clínico - outros										
Gastos com pessoal - adicional realizada no hospital										
Ajudas técnicas										
Alimentação e lavandaria										
Sangue e seus derivados										
SIGIC no exterior										
Subcontratos - MCDT										
Transporte de doentes										
Outros gastos diretos variáveis										
Gastos indiretos (€)										
Anatomia patológica										
Bloco operatório										
Esterilização										
Imagiologia										
Imunohemoterapia										
Produção interna noutros serviços (ex: internamento)										
Patologia clínica										
Radioterapia										
Outros gastos indiretos variáveis										
Gasto unitário médio - objeto custeio I (€)										
Gasto fixo unitário médio - objeto custeio I (€)										
Gasto variável unitário médio - objeto custeio I (€)										

Quadro 7 - Modelo de apresentação dos resultados por objeto de custeio nos Hospitais EPE

5.3 Evolução da codificação dos centros de gasto do PCAH

Neste ponto aborda-se a importância atribuída pelos entrevistados ao apuramento dos gastos fixos e dos gastos variáveis e apresenta-se a proposta de desdobramento da codificação dos centros de gastos do PCAH para permitir esta desagregação.

5.3.1 Gastos marginais e o ponto de equilíbrio

Todos os entrevistados (100%) afirmaram que o apuramento discriminado dos gastos fixos e dos gastos variáveis era necessária, focando diferentes aspetos:

- **Melhor gestão** - *“Muito importante, mas nunca foi disponibilizado. Há necessidade de obter esta informação para se gerir melhor.”* (GITS-1)
- **Análise da capacidade instalada e obtenção de ganhos de eficiência** - Uma vez que *“Leva-nos para a análise da capacidade instalada...”* e *“contribui para a sensibilização dos profissionais para as questões económico-financeiras e para a importância de incrementar os níveis de eficiência.”* (GITS-7).
Permite a *“melhor identificação das áreas onde é necessário atuar estrategicamente...”*. *“...para identificar o desperdício”* e para *“estimar o impacto das medidas a tomar...”* avaliando depois *“o impacto real”* (MCA-6).
- **Possibilidade de apurar o ponto de equilíbrio** - Poderá ser *“benéfico numa estrutura hospitalar onde os custos variáveis têm um peso relevante”* de forma a apurar a *“produção necessária para o resultado 0”* até porque *“nos custos variáveis está a maior capacidade de gestão e de atuação.”* (DOC-1).

Contudo, 6 entrevistados (40%) fizeram reparos nomeadamente no que respeita *“à necessidade da correta separação entre gastos fixos vs. gastos variáveis.”* (GITS-3) e à necessidade de ter atenção à *“relação custo-benefício.”* (GITS-4).

5.3.2 Proposta de desdobramento da codificação dos centros de gastos do PCAH

Os entrevistados confirmaram a importância do apuramento dos gastos fixos e variáveis e não existe impedimento no PCAH a que sejam efetuados desdobramentos para permitir a referida separação por unidade, serviço ou outro. Assim, apresenta-se a proposta de desdobramento da codificação dos centros de gastos do PCAH, utilizando

como exemplo de partida o centro de gasto do internamento de Medicina Interna (11101) que é composto por:

- 1 – Secções Principais;
 - 11 – Serviços Clínicos – Internamento;
 - 111 – Medicinas / Especialidades Médicas
 - 01 – Medicina Interna.

Pelo que a evolução da codificação dos centros de gastos do PCAH, poderia ser realizada através da criação de **mais um nível de desdobramento dos códigos**:

- **01 – Gastos Fixos;**
- **02 – Gastos Variáveis.**

Do exposto e mantendo como base o internamento de medicina interna, resultaria:

- **111 01 01 Medicina Interna – Gastos Fixos**
- **111 01 02 Medicina Interna – Gastos Variáveis**
- **Estes códigos seriam decompostos da forma seguinte:**
 - 1 – Secções Principais;
 - 11 – Serviços Clínicos – Internamento;
 - 111 – Medicinas / Especialidades Médicas
 - 01 – Medicina Interna
 - 01 – Gastos Fixos
 - 02 – Gastos Variáveis.

Se os hospitais já contemplarem outro tipo de desdobramento na listagem dos centros de gastos (Ex: Unidade ou Serviço Físico), a possibilidade de criar mais um nível de desdobramento mantém-se. Deste desdobramento resultaria

- **111 01 01 01 Medicina Interna – Unidade do Polo X - Gastos Fixos**
- **111 01 01 02 Medicina Interna – Unidade do Polo X - Gastos Variáveis**
- **Estes códigos seriam decompostos da forma seguinte:**
 - 1 – Secções Principais;
 - 11 – Serviços Clínicos – Internamento;
 - 111 – Medicinas / Especialidades Médicas
 - 01 – Medicina Interna
 - 01 – Unidade do Polo X
 - 01 – Gastos Fixos
 - 02 – Gastos Variáveis.

6. Discussão

Numa primeira fase deste capítulo, pretende-se discutir os principais resultados das entrevistas realizadas, tendo em atenção a revisão de literatura. Posteriormente, serão identificadas as principais limitações da investigação e apresentadas as propostas de pesquisa futura.

6.1 Fatores-chave que afetam a qualidade e o grau de utilização da contabilidade analítica

Apesar de a quase totalidade dos entrevistados reconhecer a mais valia da CA, as motivações são diferentes e estão, em certa medida, associadas ao grupo profissional. Enquanto que 86% dos quadros intermédios vêm na CA a possibilidade de ter um real conhecimento da aplicação dos recursos nos hospitais, dada a escassez de recursos, 71% dos elementos dos conselhos de administração estão sobretudo focalizados em ter uma ferramenta para projetar o futuro e permitir um processo de melhoria contínua.

Todavia, 87% dos entrevistados admitiu realizar uma utilização esporádica ou condicionada da CA, facto que não pode ser desassociado das falhas identificadas nesta ferramenta. Contudo, atendendo à complexidade dos hospitais e ao facto de os mesmos lidarem juntamente com a escassez de meios e com a pressão de introduzir novos recursos, não se considera positivo que este instrumento de gestão tenha uma utilização marginal.

Por outro lado, apenas um dos gestores intermédios (14%) indicou o grau de fiabilidade e credibilidade da CA, como fator preponderante na utilização da CA. Esta opção é surpreendente, atendendo a que 100% dos entrevistados deste grupo mencionaram realizar uma utilização reduzida e condicionada da CA.

Refira-se, ainda assim, que ao referir a importância da existência de um BI no aumento da utilização da CA, a opinião deste grupo é concordante com Rodrigues (2017) e Ferreira (2016), que reconhecem o contributo de uma solução de BI no controlo do desempenho e aperfeiçoamento da gestão. Este grupo de entrevistados refere, ainda, a importância dos potenciais utilizadores da CA reconhecerem os seus reais benefícios, em concordância com Clingo (2011).

Aproximadamente 57% dos elementos dos conselhos de administração relacionaram o nível de utilização da CA com o seu grau de fiabilidade. Por outro lado, 43% dos elementos deste grupo afirmaram que os recursos afetos à CA influenciam a sua qualidade, posição também defendida por Carvalho *et al.* (2008) e Clingo (2011), que evidenciam a importância da existência de uma equipa específica com experiência e conhecimentos técnicos adequados.

Face aos fatores indicados pelos membros das administrações, questiona-se se não serão precisamente os elementos deste grupo, dada a posição que ocupam na hierarquia dos hospitais, a ter a possibilidade de interferir nos recursos afetos à CA, fazendo aumentar a sua fiabilidade. Também a cultura de gestão de gastos e a responsabilização dos colaboradores pelo impacto das suas decisões nos gastos, rendimentos ou resultados deverá partir do órgão máximo do hospital.

Naturalmente, em função do tempo necessário para a implementação de sistemas de CA, conhecendo-se a escassez de recursos existente e atendendo à resistência à mudança sempre presente nestes processos, a tarefa dos membros dos conselhos de administração será sempre árdua e carecerá de resiliência e envolvimento de todos os profissionais, conforme referido por Clingo (2011).

Os resultados apresentados são importantes na medida em que obrigarão os membros dos conselhos de administração dos hospitais, a ACSS e o Ministério das Finanças a refletir atendendo a que, mesmo que a CA seja considerada importante, com os recursos atualmente alocados e o nível de envolvimento existente, tem um nível de utilização inferior ao desejado.

As administrações dos hospitais terão de decidir entre a possibilidade de manter os atuais esforços e recursos que dificilmente permitirão uma maior utilização da CA e a hipótese de aumentar a qualidade e número de recursos afetos à CA, elevando em simultâneo o nível de responsabilização e envolvimento dos colaboradores, para obter dados rigorosos e tempestivos que estimulem a utilização da CA.

Por outro lado, este estudo contribuirá para que organismos centrais, como a ACSS e o Ministério das Finanças, vejam a contratação de pessoal qualificado na área da CA e a formação dos profissionais como investimentos que poderão contribuir para a modernização da administração pública e para a economia de recursos, conforme referido por Cruz (2013).

6.2 Modelo de apresentação dos resultados por objeto de custeio nos Hospitais EPE

O modelo de apresentação dos resultados desenvolvido teve como base primordial a DR, principal meio de divulgação de informação de desempenho das entidades. Porém, no processo de desenvolvimento foram incorporadas nuances na estrutura, componentes e nível de detalhe das rubricas, para além de outras componentes: quantidades, doente-padrão, segregação dos gastos fixos e variáveis, diretos e indiretos e instrumentos de análise.

Esta ferramenta permite divulgar os resultados e os elementos que contribuíram para a sua formação - rendimentos e gastos, o que tornará possível obter uma imagem global do desempenho da operação do hospital EPE, num período de atividade e realçar a evolução dos resultados através da comparação com o período homólogo.

A estrutura e conteúdo, por sua vez, contribuem para que o modelo possa constituir, à luz da NCP 27, um meio de difusão interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados em várias vertentes, até porque inclui o impacto dos gastos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Porém, mesmo expondo as rubricas dos gastos e rendimentos, de acordo com o referido na NCP 27, o seu nível de detalhe, as diferentes agregações e a posição na estrutura do modelo resultam do contributo dos entrevistados, não seguindo diretamente a estrutura da DR conceptualizada no SNC-AP.

Por outro lado, o modelo permite avaliar a utilização dos recursos face à média do grupo de financiamento e em relação aos seus proveitos operacionais, possibilitando também comparações face ao período homólogo. Não individualiza, ainda assim, os gastos associados à inatividade de equipamentos e estruturas, nem contempla o controlo da execução orçamental, facto que poderá impactar no seu valor confirmativo.

A ausência de instrumentos de acompanhamento da execução orçamental poderá resultar da menor propensão dos quadros intermédios e dos membros dos conselhos de administração administrações para a gestão orçamental. Apesar desta questão necessitar de mais investigação, não deixa de ser questionável que não tenha sido introduzido um mecanismo de controlo orçamental, em função da necessidade do acompanhamento permanente da execução orçamental, até pelas restrições financeiras do SNS referidas por Gaspar (2018) e Vale (2015).

No que diz respeito ao valor preditivo, atendendo a que o modelo disponibiliza informação sobre acontecimentos económicos passados, poderá considerar-se útil para estimar o futuro, para a responsabilidade pela prestação de contas e para o processo

de decisão, até por apresentar gastos marginais por objeto de custeio, contribuindo para a “*accountability*”, nos termos apresentados por Rodrigues e Albuquerque (2015).

Refira-se que a informação relevante deve ser relatada prontamente, para que exista benefício associado à mesma. Assim, para que os resultados fossem mais rapidamente disponibilizados aos utilizadores potenciais, seria preferível que o modelo fosse integrado num BI ou SI equivalente que contribuísse para otimizar o tempo de consulta de dados e permitir a autonomia na obtenção de dados pelos vários utilizadores.

Já no que respeita à comparabilidade, o modelo poderá permitir a identificação de parecenças e disparidades entre dois ou mais itens no tempo e no espaço, já que é possível comparar informação do período n com a do período $n-1$, mas, também, do objeto de custeio do hospital com a média do grupo de financiamento da ACSS.

Ainda assim, para efetuar a comparação no espaço, as operações e outros acontecimentos devem ser registados de forma consistente e os critérios de imputação devem ser normalizados, aspeto que, face aos testemunhos recebidos, necessita de progressos. Por outro lado, a contribuição do modelo para a padronização da apresentação dos resultados por objeto de custeio será superior se o modelo vier a ser integrado no PCAH, uma vez que o referido Plano é a base da contabilidade analítica da maioria dos hospitais EPE.

Em relação à comparação face à média do grupo de financiamento, mesmo apoiada por todos os entrevistados e concordante com a opinião de Fernandes *et al.* (2016) e Neves (2004), poderá enfrentar problemas devido à falta de homogeneidade dos grupos de financiamento e à dificuldade em obter dados fiáveis.

Face ao exposto, constata-se que o modelo que resulta da investigação será importante para aumentar a responsabilização e transparência nos hospitais EPE, mas também entre diferentes unidades hospitalares. Contribuirá igualmente para uma decisão mais informada e, conseqüentemente, para ampliar a eficiência na utilização de recursos, conforme referido por Carvalho *et al.* (2008).

Também as ARS e a ACSS poderão beneficiar do modelo desenvolvido, já que o mesmo permitirá alargar a abrangência da informação disponível para efeitos de benchmarking entre os diferentes hospitais. Concomitantemente, será possível avaliar o desempenho dos hospitais EPE em vários objetos de custeio, tais como patologias específicas ou outros e, conseqüentemente, promover processos de melhoria contínua.

O contributo para a otimização dos recursos será eventualmente benéfico para os doentes, uma vez que poderão ser libertados recursos que permitirão aos hospitais atender um maior número de doentes.

6.3 Mecanismo de separação dos gastos fixos e variáveis nos registos da contabilidade analítica dos hospitais

Os entrevistados atribuem importância ao registo segregado dos gastos fixos e dos gastos variáveis em concordância com a posição defendida por Roberts *et al.* (1999) e demonstrou-se que, não existindo no PCAH impedimento a que sejam efetuados desdobramentos na codificação dos centros de gastos, é possível fazer evoluir a mesma para permitir este registo desagregado.

No entanto, atendendo à extensão potencial da listagem dos centros de gastos e a alguma complexidade que poderá estar associada à sua implementação nos hospitais EPE, poderá ser preferível avaliar a relação custo-benefício deste desenvolvimento e realizar testes à viabilidade e simplicidade da sua utilização através de um hospital piloto.

6.4 Limitações e propostas de investigação futura

Conforme referido na metodologia, os 14 entrevistados com experiência hospitalar colaboram atualmente em unidades pertencentes apenas à ARS do Centro, IP. Refira-se, ainda assim, que 4 dos entrevistados do grupo dos membros dos conselhos de administração detêm experiência profissional relevante em unidades de outras ARS.

A segregação dos gastos em gastos fixos e gastos variáveis, necessária para o desenvolvimento do modelo de apresentação dos resultados, foi efetuada com base na opinião dos entrevistados sobre o grau de sensibilidade das várias rubricas à variação da quantidade produzida. Esta decisão teve por base a experiência direta e indireta em hospitais EPE das 15 pessoas ouvidas em entrevista. Contudo, autores como Neves (2004) defendem que poderá ser utilizada uma regressão linear para identificar as rubricas que têm maior correlação com as vendas ou a produção.

Efetivamente, poderá justificar-se investigação complementar para aferir a sensibilidade à variação da produção de alguns gastos específicos, tais como, material hoteleiro, material administrativo e energia elétrica, entre outros fornecimentos e serviços, para clarificar a sua correlação com a prestação de cuidados de saúde.

Importa, ainda, clarificar que apesar de ser uma área tecnicamente complexa, se optou por não remeter a entrevista previamente para nenhum dos entrevistados. Esta escolha pretendia obter respostas puras, menos artificiais ou preparadas e mais próximas da realidade diária dos hospitais e poderá ter contribuído para a credibilidade da entrevista.

Os sistemas de custeio, a problemática do apuramento dos gastos e respetivos critérios de imputação não foram abordados neste trabalho. Contudo, dada a importância destas questões para a uniformização no tratamento de dados da contabilidade analítica nos hospitais EPE, seria importante desenvolver trabalho de investigação nesta área.

Será igualmente importante esclarecer se o facto de os entrevistados terem optado por não contemplar um controlo da execução orçamental no modelo desenvolvido, está relacionado com a sua menor propensão para a gestão orçamental ou se existem outras motivações.

7. Conclusões

Os gestores hospitalares desempenham as suas funções numa posição difícil, porque, gerindo organizações complexas, têm simultaneamente de lidar com a escassez de meios e a pressão de introduzir novos recursos. Contudo, a CA, essencial para avaliar a eficiência e a aplicação de recursos, não é utilizada pela gestão. Paralelamente, o PCAH, apesar de ser a base da CA da generalidade dos hospitais, não permite registar de forma desagregada gastos fixos e variáveis e não contempla um mapa com a decomposição dos gastos, rendimentos e resultado por objeto de custeio.

Face a estas constatações, esta investigação foi desenvolvida para encontrar os fatores-chave que influenciam a qualidade e a utilização da CA nos hospitais EPE e contribuir para a melhoria do PCAH, desenvolvendo um modelo que padroniza a apresentação dos resultados e propondo um mecanismo de separação dos gastos fixos e variáveis.

Apesar de 93% dos entrevistados considerar a CA importante, 87% faz uma utilização residual, esporádica ou condicionada da CA.

De acordo com 80% dos participantes, o nível de utilização da CA está dependente da valorização atribuída a esta ferramenta pelos seus potenciais utilizadores. Foram, ainda, identificados como fatores-chave para a utilização da CA, a existência de um BI ou outro SI de consulta automatizada de dados e o grau de fiabilidade e de credibilidade da CA, referidos por 60% e 33% (57% dos administradores) dos entrevistados respetivamente.

A qualidade da CA, por sua vez, tende a depender do grau de uniformização no tratamento e apresentação da informação, dos recursos afetos ao sistema e do seu nível de complexidade, fator-chave referido por 43% dos membros das administrações.

Face aos fatores referidos pelos membros das administrações, questiona-se se os conselhos de administração dos hospitais não estarão na posse das ferramentas para interferir na fiabilidade da CA, aumentando os recursos afetos (em quantidade e qualidade), estimulando uma cultura de gestão de gastos e responsabilizando os colaboradores pelo impacto das suas decisões. Reconhece-se, ainda assim, que esta será sempre uma tarefa árdua e carecerá da resiliência e envolvimento de todos, em função do tempo necessário, da falta de recursos e da resistência à mudança habitual.

Por outro lado, não deixou de ser surpreendente que o grau de fiabilidade e de credibilidade da CA tenha sido referido como fator-chave no grau de utilização da CA, apenas por um dos gestores intermédios, quando os elementos deste grupo referiram fazer uma utilização nula ou esporádica da CA exatamente devido às suas falhas.

Os resultados alcançados nesta área são relevantes, atendendo a que obrigarão as administrações dos hospitais, a ACSS e o Ministério das Finanças a refletir porque a CA, apesar de ser considerada importante, com os recursos atualmente alocados e o nível de envolvimento existente, terá um nível de utilização inferior ao desejado.

As administrações dos hospitais terão assim de decidir entre manter os atuais esforços e recursos, que dificilmente permitirão maior utilização da CA ou aumentar os recursos afetos à CA, elevando simultaneamente o nível de responsabilização e envolvimento dos colaboradores, na procura de dados rigorosos em tempo oportuno que estimulem a utilização da CA. Os organismos centrais deverão permitir a contratação de pessoal qualificado na área da CA e estimular a sua formação, enquanto investimentos que contribuirão para a modernização dos hospitais e para procurar a economia de recursos.

Por sua vez, o modelo de apresentação dos resultados contribui para melhorar a divulgação interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados, em várias vertentes, aumentando a responsabilização e a transparência nos hospitais e entre diferentes unidades hospitalares. Contribuirá, também, para uma decisão mais informada e, conseqüentemente, para o potencial aumento da eficiência na utilização de recursos.

Ainda assim, refira-se que, para efetivamente padronizar a apresentação dos resultados, seria importante que o modelo fosse integrado no PCAH, enquanto que a sua incorporação num BI seria útil no processo de disponibilização e consulta dos dados.

Também as ARS e a ACSS poderão beneficiar do modelo desenvolvido, já que o mesmo permitirá alargar a abrangência da informação disponível para efeitos de benchmarking entre os diferentes hospitais. Concomitantemente, será possível avaliar o desempenho dos hospitais EPE em vários objetos de custeio, tais como patologias específicas ou outros e, conseqüentemente, promover processos de melhoria contínua.

Constatou-se ainda a importância dada ao mecanismo de segregação dos registos contabilísticos dos gastos fixos e dos gastos variáveis, especialmente pela possibilidade de calcular o ponto de equilíbrio dos objetos de custeio e de preparar orçamentos flexíveis. Demonstrou-se, também, a exequibilidade de fazer evoluir a codificação dos centros de gastos de forma a permitir esta separação.

O maior contributo deste trabalho poderá, ainda assim, ser para os doentes dos hospitais. Efetivamente, se esta investigação contribuir para uma maior utilização da CA e para uma decisão mais informada, que possibilitem ganhos de eficiência na utilização de recursos, poderão ser libertados meios que permitirão aos hospitais atender um maior número de doentes.

8. Bibliografia

AAKER, D. A. ; KUMAR, U. ; DAY, G. S. - Marketing research. 5th ed. New York : John Wiley, 1995.

BAKER, J. J. - Activity-based costing and activity : based management for health care. Dallas : Aspen Publication, 1998.

BRAUT, H. - Transfer pricing in hospitals: investigating the need and possible methods of transfer pricing in Norwegian hospitals. Oslo : Departamento de Gestão e Economia da Saúde. Faculdade de Medicina da Universidade de Oslo, 2016. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Economia, Política e Gestão da Saúde.

CARDOSO, D. S. - Desenvolvimento e implementação de um sistema de custeio numa fábrica de embalagens plásticas. Braga : Escola de Engenharia. Universidade do Minho, 2013. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Engenharia e Gestão Industrial.

CARVALHO, J. ; COSTA, T. ; MACEDO, N. - A contabilidade analítica ou de gastos no sector público administrativo. **Revista dos Técnicos Oficiais de Contas**. 96 (2008) 30-41.

CHARMAZ, K. - Constructing grounded theory. London : Sage Publications, 2006.

CLINGO, D. - 6 mistakes to avoid when implementing cost-accounting as part of hospital decision-making. [Em linha]. Fiscal Medics, 2011 [Consult. 25 mar. 2018]. Disponível em <https://www.beckershospitalreview.com/hospital-management-administration/6-mistakes-to-avoid-when-implementing-cost-accounting-as-part-of-hospital-decision-making.html>.

COSTA, C. ; SANTANA, R. ; LOPES, S. - Custos e preços na saúde : passado, presente e futuro. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2013.

COSTA, C. [et.al.] - A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. [Em linha]. **Revista Portuguesa de Saúde Pública**. 7 (2008) 131-146. [Consult. 23 Out. 2018]. Disponível em <http://hdl.handle.net/10362/19706>.

CRUZ, I. M. - Percursos da *new public management* num hospital EPE. Lisboa : Departamento de Contabilidade. Instituto Universitário de Lisboa, 2013. Dissertação elaborada para a obtenção do grau de Doutor em Gestão.

DECRETO-LEI nº 192/2015. D.R. Iª Série. 178 (15.09.11) 7584-7828 – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

DECRETO-LEI nº 232/97. D.R. Iª Série. 203 (97.09.03) 4594-4638 – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

DECRETO-LEI nº 85/2016. D.R. Iª Série. 243 (16.12.21) 4773-4776 – Procede à primeira alteração ao SNC - AP.

DESPACHO nº 7368-A/2016. D.R. IIª Série. 107 (16.06.03) 17754-(2) – Determina que os hospitais do SNS, com natureza de EPE, desenvolvam as ações necessárias à plena adoção do referencial contabilístico SNC - AP em 1 de janeiro de 2017.

ESCOVAL, A. - Financiamento : inovação e sustentabilidade. Lisboa : Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Hospitalar, 2008.

FERNANDES, C. [et.al.] - Análise financeira : teoria e prática : aplicação no âmbito do SNC. 4ª ed. Lisboa : Edições Sílabo, 2016.

FERREIRA, A. - A contabilidade analítica nos hospitais EPE. [Em linha]. **Contabilista**. 195 (2016) 51–54. [Consult. 10 Fev. 2018]. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/0003249812310c39e8cc0>.

GASPAR, Ó - Orçamento da saúde em 2019 deveria ser de 10 mil milhões de euros. [Em linha]. **Público**. (2018) [Consult. 6 Out. 2018]. Disponível em <https://www.publico.pt/2018/06/07/sociedade/noticia/orcamento-da-saude-em-2019-devia-ser-de-10-mil-milhoes-de-euros-1833663>.

GOMES, P. S. ; CARVALHO, J. B. ; FERNANDES, M. J. - Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de gastos nos municípios portugueses. [Em linha]. **Contabilidade e Gestão**. 8 (2009) 11-42. [Consult. 13 Jul. 2018]. Disponível em https://www.occ.pt/downloads/files/1272993132_11-40.pdf.

GONÇALVES, A. O. [et.al.] - Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil. [Em linha]. **Revista de Contabilidade e Organizações**. 4 : 8 (2010) 92-111. [Consult. 16 Out. 2018]. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34760>.

GUERRA, I. C. - Pesquisa qualitativa e análise de conteúdo : sentido e formas de uso. Cascais : Principia, 2006.

HORNGREN, C. T. ; DATAR, S. M. ; RAJAN, M. V. - Cost accounting : a managerial emphasis. 15th ed. Boston : Pearson Education, 2015.

HORTON, J. ; MACVE, R. ; STRUYVEN, G. - The real-life guide to accounting research : a behind the scenes view of using qualitative research methods. London : Elsevier Science, 2004.

JACINTO, L. F. - Os indicadores e a informação contabilística no apoio á gestão aplicando a NCP 27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público. Setúbal : Escola Superior de Ciências Empresariais. Instituto Politécnico de Setúbal, 2018. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças.

JETTE, D. J. ; GROVER, L. ; KECK, C. P. - A qualitative study of clinical decision making in recommending. **Physical Therapy**. 83 : 3 (2003) 224-236.

JOHNSSON, T. ; SIVERBO, S. - Explaining the utilization of Relative Performance Evaluation in local government: a multi-theoretical study using data from Sweden. [Em linha]. **Financial Accountability & Management**. 16 : 5 (2009) 359-72. [Consult. 13 Jul. 2018]. Disponível em <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00474.x>.

KUNTZ, L. ; VERA, A. - Transfer pricing in hospitals and efficiency of physicians: the case of anesthesia services. **Health Care Management Review**. 30 : 3 (2005) 262-269.

LEE, D. T. ; MACKENZIE, A. E. ; WOO, J. - The cultural context of adjusting to nursing home life : Chinese elders' perspectives. **The Gerontologist**. 42 : 5 (2002) 667-675.

MARQUES, K. C. ; MARQUES, C. - Custos de produção sob a ótica contábil e económica. [Em linha]. **Reflexão Contábil**. 28 : 1 (2009) 27-39. [Consult. 13 Jul. 2018]. Disponível em <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/8251/4613>.

MARTINS, S. V. - Apuramento de custos por utente nos cuidados de saúde primários. Lisboa : Escola Nacional de Saúde Pública. Universidade Nova de Lisboa, 2012. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Gestão da Saúde.

MASON, J. - Qualitative researching. London : Sage Publications, 2002.

MASON, M. - Sample size and saturation in PhD studies using qualitative interviews. [Em linha]. **Forum: Qualitative Social Research** 11 : 3 (2010) 8 [Consult. 30 Ago. 2018]. Disponível em <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/1428/3028>.

MATOS, L. ; RAMOS, I. - O *balanced scorecard* em hospitais. Lisboa : Silabo, 2009.

MOREIRA, J. A. - Análise financeira de empresas : da teoria à prática. 4ª ed. Porto : Bolsa de Valores de Lisboa e Porto, 2001.

NDEUNYEMA, D. - Relevância da Informação Contabilística no apoio à gestão do setor público : estudo de caso. Setúbal : Escola Superior de Ciências Empresariais. Instituto

Politécnico de Setúbal, 2014. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças.

NEVES, J. C. - Análise financeira : técnicas fundamentais. Lisboa : Texto Editores, 2004.

OLIVEIRA, L. M. - A implementação de um sistema de contabilidade analítica numa unidade de saúde : estudo de caso. Porto : Faculdade de Economia. Universidade do Porto, 2013. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde.

PADOVANI, E. ; ORELLI, R. L. ; YOUNG, D. W. – Implementing change in a hospital management accounting system. [Em linha]. **Public Management Review**. 16 : 8 (2014) 1184–1204. [Consult. 13 Jul. 2018]. Disponível em <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14719037.2013.792383>.

PATTON, M. Q. - Qualitative research and evaluation methods. 3rd ed. London : Sage Publications, 2002.

PEREIRA, R. P. ; SÁ, P. M. ; JORGE, S. M. - A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses : características e lacunas. In XIV Encuentro AECA, 23 e 24 de setembro de 2010 – Inovação e responsabilidade : desafios e soluções. Coimbra : ISCAC, 2010. [CD-ROM].

PINDYCK, R. S. ; RUBINFELD, D. L. – Microeconomia. 4^a ed. São Paulo : Makron Books, 1999.

PORTARIA nº 330/2017. D.R. I^a Série. 210 (17.10.31) 5848-5852 – Define o modelo do regulamento interno dos serviços das Unidades de Saúde do SNS com a natureza de EPE que se organizem em Centros de Responsabilidade Integrados.

PORTARIA nº 71/2018. D.R. I^a Série. 48 (18.03.08) 1214-1215 – Procede à primeira alteração à Portaria n.º 330/2017, de 31 de outubro.

PORTUGAL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. ACSS - Relatório de benchmarking dos hospitais EPE e das PPP : dados a 31 de dezembro de 2012. [Em linha]. Lisboa : Ministério da Saúde, 2013. [Consult. 25 Abr. 2018]. Disponível em http://www.utap.pt/Publicacoes_oficiais/Relatório%20de%20benchmarking_2012.pdf.

PORTUGAL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. ACSS –Benchmarking dos hospitais. [Em linha]. Lisboa : Ministério da Saúde, 2018. [Consult. 25 Ago. 2018]. Disponível em <http://benchmarking.acss.min-saude.pt/>.

PORTUGAL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. IGIF - Plano de contabilidade analítica dos hospitais. 3^a ed. Lisboa : Ministério da Saúde, 2007.

PORTUGAL. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. DGTF - Ofício Circular 4219 : Instruções sobre a elaboração dos Instrumentos Previsionais de Gestão para o ano 2019, 14 de agosto de 2018. Lisboa : Direção-Geral do Tesouro e Finanças, 2018.

PREBLE, J. F. - Toward a comprehensive model of stakeholder management. [Em linha]. **Business and Society Review**. 110 : 4 (2005) 407–431. [Consult. 7 Out. 2018]. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.0045-3609.2005.00023.x>.

QUESADO, P. ; CARDOSO, C. - A problemática da imputação dos custos nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde. [Em linha]. **European Journal of Applied Business Management**. Special Issue (2017) 19-38. [Consult. 18 Mar. 2018]. Disponível em <http://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/177>.

QUINTANEIRO, J. M. ; MARTINS, B. R. - Demonstração de resultados (DR). Coimbra : Instituto Politécnico de Coimbra, 2007.

REIS, V. P. - Gestão em saúde: um espaço de diferença. Lisboa : Escola Nacional de Saúde Pública. Universidade Nova de Lisboa, 2007.

RIEWPAIBOON, A. ; MALAROJE, S. ; KONGSAWATT, S. - Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services. [Em linha]. **Tropical Medicine and International Health**. 12 : 4 (2007) 554–563. [Consult. 13 Jul. 2018]. Disponível em <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/17445147>.

ROBERTS, R. [et.al.] - Distribution of variable vs fixed costs of hospital care. **Journal of the American Medical Association**. 281 : 7 (1999) 644-649.

RODRIGUES, H. - Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses. Lisboa: Escola Nacional de Saúde Pública. Universidade Nova de Lisboa, 2017. Dissertação elaborada no âmbito do XLV Curso de Especialização em Administração Hospitalar 2015/2017.

RODRIGUES, N. ; ALBUQUERQUE, F. - Um enquadramento nacional e internacional dos conceitos relacionados com a informação financeira. [Em linha]. **Revisores e Auditores**. 3 (2015) 38-49. [Consult. 17 Out. 2018]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Contabilidade.pdf>.

RYAN, B. ; SCAPENS, R. W. ; THEOBOLD, M. - Research method & methodology in finance & accounting. 2nd ed. London : TJ Digital, 2002.

SEBASTIÃO, J. - Análise das demonstrações financeiras como fator determinante na tomada de decisão : estudo de caso de entidades angolanas. Setúbal : Escola de Ciências Empresariais. Instituto Politécnico de Setúbal, 2014. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças.

SEZÕES, C. ; OLIVEIRA, J. ; BAPTISTA, M. - Business intelligence. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação, 2006.

SICILIANI, L. ; BOROWITZ, M. ; MORAN, V. - Waiting time policies in the health sector: what works? [Em linha]. Paris : OECD Publishing, 2013. OECD Health Policy Studies. [Consult. 7 Out. 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/health/waiting-times-for-elective-surgery-what-works-9789264179080-en.htm>.

SILVA, E. A. - As metodologias qualitativas de investigação nas ciências sociais. [Em linha]. **Revista Angolana de Sociologia**. 12 (2013) 77-99. [Consult. 28 Jan. 2018]. Disponível em <https://journals.openedition.org/ras/740>.

SILVA, H. S. - Custeio e preços de transferência nos serviços hospitalares: caso do serviço de anestesiologia do Centro Hospitalar do Baixo Vouga. Porto : Business School. Universidade Católica Portuguesa, 2017. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Gestão.

VALE, J. P. - O modelo de gestão de parcerias público-privadas: uma aplicação no setor hospitalar. Lisboa : Faculdade de Medicina. Universidade do Porto, 2015. Dissertação elaborada no âmbito do Curso de Mestrado em Medicina.

WILSON, R. N. - The physician's changing hospital role. [Em linha]. **Human Organization**. 18 : Winter (1960) 177-183. [Consult. 11 Mar. 2018]. Disponível em https://www.jstor.org/stable/44124111?seq=1#page_scan_tab_contents.

9. Anexos

Anexo I - Codificação das contas dos centros de gastos do PCAH

1 – Secções Principais

11 SERVIÇOS CLÍNICOS – INTERNAMENTO

110 CUIDADOS CONTINUADOS INTEGRADOS 📄🔍

- 110 01 Unidades de Convalescença
- 110 02 Unidades de Cuidados Paliativos

111 MEDICINAS / ESPECIALIDADES MÉDICAS

- 111 01 Medicina Interna
- 111 02 Cardiologia
- 111 03 Dermato – Venereologia
- 111 04 Endocrinologia
- 111 05 Gastreenterologia
- 111 06 Doenças Infecciosas
- 111 07 Medicina Física e Reabilitação
- 111 08 Nefrologia
- 111 09 Neurologia
- 111 10 Pneumologia
- 111 12 Reumatologia
- 111 13 Hematologia Clínica
- 111 14 Oncologia Médica
- 111 15 Genética Médica
- 111 16 Imuno - Alergologia
- 111 17 Medicina Nuclear

112 CIRURGIAS / ESPECIALIDADES CIRÚRGICAS

- 112 01 Cirurgia Geral
- 112 02 Cirurgia Maxilo - Facial
- 112 03 Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética
- 112 04 Cirurgia Córdio - Torácica
- 112 05 Angiologia e Cirurgia Vascular
- 112 06 Neuro - Cirurgia
- 112 07 Oftalmologia
- 112 08 Ortopedia
- 112 09 Otorrinolaringologia
- 112 11 Urologia
- 112 18 Estomatologia

113	OBSTETRÍCIA - GINECOLOGIA
113 01	Obstetrícia
113 02	Ginecologia
114	MEDICINA DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE
114 01	Pediatria
114 02	Cirurgia Pediátrica
114 03	Neonatologia
114 04	Cardiologia Pediátrica
114 05	Psiquiatria da Infância e Adolescência
115	QUARTOS PARTICULARES
116	UNIDADES DE CUIDADOS INTENSIVOS → ①
116 01	UCI Polivalente
116 02	UCI Cardiologia
116 03	UCI Pediatria
116 04	UCI Neuro - Cirurgia
116 05	UCI Gastreenterologia
116 06	UCI Cirurgia Geral
116 07	UCI Psiquiatria
116 08	UCI Angiologia e Cirurgia Vascular
116 09	UCI Cirurgia Córdio - Torácica
116 10	UCI Doenças Infecciosas
116 11	UCI Ginecologia - Obstetrícia
116 12	UCI Nefrologia
116 13	UCI Neonatologia
116 14	UCI Pneumologia
116 15	UCI Transplantes
116 16	UCI Urologia
116 17	Unidade de Queimados
117	RADIOTERAPIA
118	PSIQUIATRIA E ABUSO DE SUBSTÂNCIAS
118 01	Agudos
118 02	Reabilitação Psicossocial → ①
118 03	Residentes
118 04	Alcoologia
118 05	Toxicodependência
119	UNIDADES DE TRANSPLANTES

12 SERVIÇOS CLÍNICOS - AMBULATÓRIO

121 HOSPITAL DE DIA

121 02	Hematologia Clínica
121 03	Nefrologia
121 04	Psiquiatria
121 05	Doenças Infecciosas
121 06	Imuno - Hemoterapia
121 07	Imuno – Alergologia
121 08	Dermato - Venereologia
121 09	Pneumologia
121 10	Ginecologia - Obstetrícia
121 11	Urologia
121 12	Ortopedia
121 13	Estomatologia
121 14	Cirurgia Geral
121 15	Pediatria
121 16	Endocrinologia
121 17	Cirurgia Maxilo - Facial
121 18	Anestesiologia
121 19	Cardiologia
121 20	Neurologia
121 21	Gastrenterologia
121 22	Oftalmologia
121 23	Oncologia Médica
121 24	Otorrinolaringologia
121 25	Psiquiatria da Infância e Adolescência
121 26	Radioterapia
121 27	Reumatologia

122 URGÊNCIA

122 01	Urgência Geral / SO
122 02	Urgência Pediátrica / SO
122 03	Urgência Ginecologia - Obstetrícia / SO
122 04	Urgência Psiquiátrica / SO

123 CONSULTA EXTERNA 📞📅

123 01	Angiologia e Cirurgia Vascular
123 02	Anestesiologia
123 03	Cardiologia
123 04	Cardiologia Pediátrica
123 05	Cirurgia Cárdio - Torácica
123 06	Cirurgia Geral
123 07	Cirurgia Maxilo - Facial
123 08	Cirurgia Pediátrica
123 09	Cirurgia Plástica Reconstrutiva e Estética

123 10	Dermato - Venereologia
123 11	Doenças Infecciosas
123 12	Endocrinologia
123 13	Estomatologia
123 14	Genética Médica
123 15	Ginecologia – Obstetrícia
123 16	Gastrenterologia
123 17	Hematologia Clínica
123 19	Imuno - Alergologia
123 20	Imuno - Hemoterapia
123 21	Medicina Física e Reabilitação
123 22	Medicina Interna
123 23	Medicina do Trabalho
123 24	Medicina Tropical
123 25	Nefrologia
123 26	Neuro - Cirurgia
123 27	Neurologia
123 30	Oftalmologia
123 31	Oncologia Médica
123 32	Otorrinolaringologia
123 33	Ortopedia
123 34	Pediatria
123 35	Pneumologia
123 36	Psiquiatria
123 37	Psiquiatria da Infância e Adolescência
123 38	Radioterapia
123 39	Reumatologia
123 40	Urologia
123 43	Medicina Nuclear

124 SERVIÇO DOMICILIÁRIO

125 CIRURGIA DE AMBULATÓRIO

2 – Secções Auxiliares de Apoio Clínico
--

MEIOS COMPLEMENTARES DE DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICA

201 ANATOMIA PATOLÓGICA

202 PATOLOGIA CLÍNICA

203 IMAGIOLOGIA

204 TÉCNICAS DE MEDICINA FÍSICA E REABILITAÇÃO

205 IMUNO - HEMOTERAPIA

208 MEDICINA NUCLEAR

209 RADIOTERAPIA

210 TÉCNICAS DE CARDIOLOGIA

211 TÉCNICAS DE GASTROENTEROLOGIA
212 TÉCNICAS DE NEUROFISIOLOGIA, NEUROLOGIA E OUTROS PROCEDIMENTOS DE DISCIPLINAS NEUROLÓGICAS
213 TÉCNICAS DE OFTALMOLOGIA
214 TÉCNICAS DE OTORRINOLARINGOLOGIA
215 TÉCNICAS DE PNEUMOLOGIA
216 TÉCNICAS DE UROLOGIA
220 TÉCNICAS DE GINECOLOGIA
221 TÉCNICAS DE DERMATOLOGIA
222 TÉCNICAS DE NEFROLOGIA
223 CRIOCONSERVAÇÃO E CULTURA DE TECIDOS
224 DESENVOLVIMENTO
225 MEDICINA DA REPRODUÇÃO
226 TÉCNICAS DE CIRURGIA MAXILO - FACIAL
227 TÉCNICAS DE ESTOMATOLOGIA
228 TÉCNICAS DE GENÉTICA
229 TÉCNICAS DE IMUNO - ALERGOLOGIA
230 TÉCNICAS DE OBSTETRÍCIA
231 TÉCNICAS DE ORTOPEDIA
232 TÉCNICAS DE PSIQUIATRIA
233 TÉCNICAS DE ONCOLOGIA MÉDICA
234 TÉCNICAS DE REUMATOLOGIA

240 ANESTESIOLOGIA

240 01 ANESTESIOLOGIA
240 02 TERAPIA DA DOR CRÔNICA

250 BLOCO OPERATÓRIO

299 OUTROS SERVIÇOS DE APOIO CLÍNICO

299 01 CIRURGIA EXPERIMENTAL
299 02 DIETÉTICA / NUTRIÇÃO
299 03 ESTERILIZAÇÃO
299 04 FÍSICA MÉDICA
299 05 PERÍCIAS MÉDICO-LEGAIS E MÉDICAS □
299 06 PSICOLOGIA
299 07 SERVIÇO SOCIAL
299 08 SERVIÇOS FARMACÊUTICOS

3 – Secções Auxiliares de Apoio Geral

MEIOS COMPLEMENTARES DE DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICA

31 SERVIÇO DE INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS

32 SERVIÇOS HOTELEIROS

32 01 SERVIÇO DE ALIMENTAÇÃO E DIETÉTICA □

32 02 SERVIÇO DE TRATAMENTO DE ROUPA

32 03 SERVIÇO DE HIGIENE E LIMPEZA

32 04 SERVIÇO DE SEGURANÇA E APOIO

32 05 BARBEARIA

32 06 LAR □

32 07 PARQUES E JARDINS

32 08 SERVIÇO DE VIATURAS

4 – Secções Administrativas

41 ADMINISTRAÇÃO E DIRECÇÃO

42 SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS

9 – Não imputáveis

Anexo II – Modelo do correio eletrónico enviado para validação final do modelo de apresentação dos resultados

Agradecendo, desde já, a entrevista que me foi concedida para o trabalho de campo do XLVI Curso de Especialização em Administração Hospitalar da ENSP subordinado ao tema “*Qualidade e utilização da Contabilidade analítica nos hospitais EPE e desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados*”, venho, por este meio, solicitar a s/ **análise crítica ao modelo de apresentação dos resultados** que resultou da colaboração obtida ao longo das quinze entrevistas realizadas.

1. Concorda com os **métodos e técnicas de análise financeira** introduzidos no modelo:

- Peso das componentes dos gastos e rendimentos sobre o volume de negócios
- Sim ___ Não ___

Se não concorda, indique-nos: seria preferível integrar no mapa **o peso das componentes dos gastos e rendimentos** no **total dos gastos/custos**?

- Variação em valor absoluto e em percentagem face ao período homólogo -Sim ___ Não ___
- Comparação dos vários valores face à média do grupo de financiamento (benchmarking da ACSS) - Sim ___ Não ___

2. Existe algum aspeto em que não se reveja no modelo de apresentação dos resultados dos hospitais EPE, que resultou das entrevistas, no que diz respeito:

- À **estrutura** tipo do modelo;
- Às **componentes** a incluir, tais como, gastos, quantidades, rendimentos e resultados, e **respetiva ordem de introdução** no modelo;
- À **categorização dos gastos** a considerar como **fixos e variáveis, diretos e indiretos**;
- Ao **nível de detalhe** das rubricas de **gastos e rendimentos e eventual junção de rubricas**, para efeitos de introdução no modelo;
- À definição dos **gastos indiretos** (fixos e variáveis) a considerar de **forma autónoma**.